



المعايير الدولية للتقرير المالي

المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٧ / ٢٠١٨م

المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية
والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٧ / ٢٠١٨م

Ⓗ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤٣٩هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية اثناء النشر

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

المعايير الدولية للتقرير المالي والمعتمد في المملكة العربية

السعودية / الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الرياض ، ١٤٣٩هـ

١٢٠٠ ص ، ٢١ x ٢٧,٥سم

ردمك ٢-٥٨-٨٠٧-٩٩٦٠

١- التقارير المالية أ. العنوان

ديوي ٦٥٧،٢٥٣١ ١٤٣٩/٢٨٨٦

رقم الايداع : ١٤٣٩/٢٨٨٦

ردمك : ٢-٥٨-٨٠٧-٩٩٦٠

مقدمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

في إطار رسالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة والرفع من مستواها، وتمشياً مع جهودها في تنفيذ التحول للمعايير الدولية، قامت الهيئة بترجمة المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك بناءً على الاتفاقية الموقعة من مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي ليكون مرجعاً ينهل منه العاملون في مجال مهنة المحاسبة.

وتأمل الهيئة أن تكون النسخة العربية من المعايير في متناول ذوي الاهتمام والاختصاص من المهنيين والأكاديميين والباحثين بالمملكة العربية السعودية بشكل خاص وفي العالم العربي بشكل عام بما يحقق مزيدا من الارتقاء بمستوى الأداء المهني المحاسبي.

والله ولي التوفيق،،،

الأمين العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
د. أحمد بن عبدالله المغامس

الفهـــرس

الفهـــرس

الفهـــرس

الفهـــرس

الموضـــــــــــوع	الصفحة

* اعتمدت لجنة معايير المحاسبة هذه الآراء الصادرة قبل التحول للمعايير الدولية لتكون جزء من المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية.

الباب الأول

التحول للمعايير الدولية

اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الآخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وقد اختارت الهيئة هذا التوقيت المستقبلي للتطبيق تنفيذاً لما تضمنته خطة التحول من تقدير لحاجة البيئة المحلية للاستعداد الكافي لتطبيق المعايير الدولية، حيث نصت الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية على أن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق متطلبات تلك المعايير والتأكد من تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد تتوفر لدى المنشآت المالية القدرة على تطبيق المعايير الدولية في الوقت الحالي، في حين أن قطاعات أخرى قد تحتاج إلى تهيئة فنية ومهنية لكوادرها قبل الإلزام بتطبيق متطلبات المعايير الدولية دفعة واحدة، ولذلك فإنه من غير المناسب تحميل القطاعات الأخرى عبء التحول إلى المعايير الدولية بدون إتاحة الفرصة لتلك القطاعات للاستعداد الكافي. ويضاف إلى ذلك حرص الهيئة على إعطاء وقت كاف لدراسة المعايير الدولية من كافة النواحي ذات العلاقة بالبيئة المحلية متضمنة الجوانب الشرعية والنظامية لمتطلبات المعايير، حيث نصت خطة التحول على إجراءات تنفيذية ركزت على الدراسة المتعمقة لكل معيار دولي وإشراك نخب المجتمع من ذوي الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل معدي القوائم المالية والمراجعين والمستخدمين والأكاديميين والهيئات الإشرافية لمناقشة متطلبات المعايير بشكل مستفيض لضمان تحقق الهدف من تطبيقها.

المعايير الدولية بنسختها الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

وفقاً للتوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية تلتزم بها المنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة في السوق المالية والشركات المالية) في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تلتزم بها المنشآت الأخرى، فقد نصت خطة التحول على اعتماد كلا المجموعتين من المعايير. ويوفر المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات إفصاح أقل، ومتطلبات قياس أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.

من سيطبق المعايير الدولية بنسختها الكاملة، ومن سيطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة المتعلق باعتماد القسم الأول من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تعرَّف لغرض تطبيق معايير المحاسبة بأنها تلك المنشآت التى تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين، ولكنها لا تخضع للمساءلة العامة.

ويوضح معيار التقرير المالي المشار إليه أعلاه أن المنشأة تعد خاضعة للمساءلة العامة (ومن ثم يجب عليها تطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة) إذا:

١. كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو

٢. كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسية لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار.

وبمعنى آخر، فإن المنشآت الملزمة بشكل عام بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة هي تلك المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية وتشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، أو في طريقها للإدراج أو لديها أدوات مديونية متداولة في السوق المالية، أو أنها منشآت مالية مثل صناديق الاستثمار.

هل يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة تطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية بدلا من معيار المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

وفقاً لما قررته لجنة معايير المحاسبة في الهيئة، فإنه يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة (Full IFRS) بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS For SMEs) بشرطين:

١. أن تطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

٢. أن تستمر في تطبيق النسخة الكاملة للمعايير الدولية، ولا يجوز لها العودة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ما لم يحدث تغير جوهري في وضع المنشأة يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة لم يعد لها ما يبررها بالمقارنة مع تكلفة وجهود إعداد تلك القوائم وفقاً للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ومثال ذلك ما يلي:

أ. أن تتحول السيطرة على المنشأة إلى منشأة تطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، على ألا تكون تلك السيطرة مجرد سيطرة مؤقتة، أو أن تنتهي سيطرة منشأة أخرى تطبق النسخة الكاملة.

ب. أن تخضع الشركة لإعادة هيكلة جوهرية، تؤدي إلى تخفيض كبير في حجم الأعمال يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة غير مبررة بالمنفعة المقابلة.

هل تعريف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد من الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة له علاقة بنطاق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

لم تقم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع تعريف للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وإنما اعتمدت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وهذا المعيار بدوره لا يعرف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وإنما يوضح خصائص تلك المنشآت التي لها الحق في تطبيقه والتي يغلب عليها عادة أن تكون من ضمن ما يعرف بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ولذلك فإن المعيار في الحقيقة يحدد نطاق تطبيقه بغض النظر عن التعريف الذي تضعه دولة معينة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وبحسب ذلك المعيار الذي اعتمدته الهيئة، فإنه يتم تطبيقه على جميع المنشآت التي لا تخضع للمساءلة العامة بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني.

وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs) والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS for SMEs) للتطبيق في المملكة العربية السعودية

وفقا لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

١٤٣٨/٨/٢٦هـ - ٢٠١٧/٥/٢٢م

مقدمة:

وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في اجتماعه العاشر للدورة السادسة المنعقد يوم السبت ١٤٣٣/٣/٢٦هـ، الموافق ٢٠١٢/٢/١٨م، فإنه سيتم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير الدولية في مستند مستقل لكل معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح واف لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل.

ووفقاً لخطة التحول فقد قامت الهيئة باعتماد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولي بعد تطبيق عدد من الإجراءات التنفيذية لدراسة المعايير بشكل متعمق، ومناقشتها مع نخبة من ذوي الاهتمام. ووفقاً للاتفاق مع مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS Foundation)، قامت الهيئة بترجمة نصوص المعايير الدولية.

وتتضمن هذه الوثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية الآتية:

١	إطار مفاهيم التقرير المالي
٢	معيار المحاسبة الدولي ١: عرض القوائم المالية
٣	معيار المحاسبة الدولي ٢: المخزون
٤	معيار المحاسبة الدولي ٧: قائمة التدفقات النقدية
٥	معيار المحاسبة الدولي ٨: السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
٦	معيار المحاسبة الدولي ١٠: الأحداث بعد فترة التقرير
٧	معيار المحاسبة الدولي ١٢: ضرائب الدخل
٨	معيار المحاسبة الدولي ١٦: العقارات والآلات والمعدات
٩	معيار المحاسبة الدولي ١٧: عقود الإيجار
١٠	معيار المحاسبة الدولي ١٩: منافع الموظف
١١	معيار المحاسبة الدولي ٢٠: المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية
١٢	معيار المحاسبة الدولي ٢١: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
١٣	معيار المحاسبة الدولي ٢٣: تكاليف الاقتراض
١٤	معيار المحاسبة الدولي ٢٤: الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة
١٥	معيار المحاسبة الدولي ٢٦: المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد
١٦	معيار المحاسبة الدولي ٢٧: القوائم المالية المنفصلة
١٧	معيار المحاسبة الدولي ٢٨: الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
١٨	معيار المحاسبة الدولي ٢٩: التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح
١٩	معيار المحاسبة الدولي ٣٢: الأدوات المالية: العرض
٢٠	معيار المحاسبة الدولي ٣٣: ربحية السهم
٢١	معيار المحاسبة الدولي ٣٤: التقرير المالي الأولي

٢٢	معيار المحاسبة الدولي ٣٦: الهبوط في قيمة الأصول
٢٣	معيار المحاسبة الدولي ٣٧: المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
٢٤	معيار المحاسبة الدولي ٣٨: الأصول غير الملموسة
٢٥	معيار المحاسبة الدولي ٤٠: العقارات الاستثمارية
٢٦	معيار المحاسبة الدولي ٤١: الزراعة
٢٧	المعيار الدولي للتقرير المالي ١: تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
٢٨	المعيار الدولي للتقرير المالي ٢: الدفع على أساس السهم
٢٩	المعيار الدولي للتقرير المالي ٣: تجميع الأعمال
٣٠	المعيار الدولي للتقرير المالي ٤: عقود التأمين
٣١	المعيار الدولي للتقرير المالي ٥: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة
٣٢	المعيار الدولي للتقرير المالي ٦: استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها
٣٣	المعيار الدولي للتقرير المالي ٧: الأدوات المالية: الإفصاحات
٣٤	المعيار الدولي للتقرير المالي ٨: القطاعات التشغيلية
٣٥	المعيار الدولي للتقرير المالي ٩: الأدوات المالية
٣٦	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠: القوائم المالية الموحدة
٣٧	المعيار الدولي للتقرير المالي ١١: الترتيبات المشتركة
٣٨	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢: الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
٣٩	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣: قياس القيمة العادلة
٤٠	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤: الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
٤١	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥: الإيراد من العقود مع العملاء
٤٢	المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦: عقود الإيجار
٤٣	تفسير (IFRIC) ١: التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة، والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة
٤٤	تفسير (IFRIC) ٢: أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، والأدوات المشابهة.
٤٥	تفسير (IFRIC) ٤: تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار
٤٦	تفسير (IFRIC) ٥: الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة، والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي
٤٧	تفسير (IFRIC) ٦: الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية
٤٨	تفسير (IFRIC) ٧: تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩"التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح "
٤٩	تفسير (IFRIC) ١٠: التقرير المالي الأولي والهبوط
٥٠	تفسير (IFRIC) ١٢: ترتيبات امتياز الخدمة العامة
٥١	تفسير (IFRIC) ١٤: الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما
٥٢	تفسير (IFRIC) ١٦: التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية

٥٣	تفسير (IFRIC) ١٧: توزيعات أصول غير نقدية على الملاك
٥٤	تفسير (IFRIC) ١٩: إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
٥٥	تفسير (IFRIC) ٢٠: تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي
٥٦	تفسير (IFRIC) ٢١: الرسوم
٥٧	تفسير (IFRIC) ٢٢: المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً
٥٨	تفسير (SIC) ١٠: المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية
٥٩	تفسير (SIC) ١٥: عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز
٦٠	تفسير (SIC) ٢٥: ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها
٦١	تفسير (SIC) ٢٧: تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار
٦٢	تفسير (SIC) ٢٩: ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات
٦٣	تفسير (SIC) ٣٢: الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني
٦٤	المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

نص قرار اعتماد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للتطبيق في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معايير المحاسبة المالية ومعايير التقارير المالية الدولية والتفسيرات التابعة لها التالية، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدوليIASB)) وذلك للتطبيق في المملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها في هذه الوثيقة، والتي تعد جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعايير الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

ملاحظات مهمة لقراءة هذه الوثيقة:

١. التعديلات المدخلة على المعايير (إن وجدت) في مجملها تمثل اعتماداً لأحد البدائل المسموح بها أو إفصاحات إضافية أو استجابة لمتطلبات خاصة بالبيئة السعودية.

٢. تم إدخال التعديلات أدناه على الإصدارات المعتمدة من مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك كما هي في ٢٠١٧/٥/٢٢م.

٣. تظهر الإضافات بخط تحته سطر. ويظهر النص الملغى ~~بخط يتخلله سطر~~.

٤. إذا تمت الإشارة في فقرات معيار إلى أي معيار دولي آخر، فالإشارة ستكون للمعيار المعتمد للتطبيق في المملكة العربية السعودية ما لم يذكر خلاف ذلك ضمن التعديلات المضمنة في هذه الوثيقة.

٥. تقرأ عبارة "المعايير الدولية للتقرير المالي" أينما وردت باعتبارها "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين". والمعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

وفيما يلي القرارات التفصيلية لاعتماد الإصدارات الدولية والتعديلات المدخلة عليها (إن وجدت)

أولاً: إطار مفاهيم التقرير المالي

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

التعديل الأول (إضافة إلى الهدف رقم ٣):

توسيع الهدف الثالث من هذا الإطار ليدخل ضمن عوامل اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار مدى توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، ومعلومات عن انواع تكاليف التمويل وعوائد الاستثمار. وتمت إضافة هذا العامل لأنه يعكس حاجة متخذي القرارات في البيئة السعودية المهتمين بتوافق عمليات المنشآت مع قيمهم الثقافية.

وعليه يتم قراءة الهدف الثالث من إطار المفاهيم كما يلي:

هدف٣ تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمحتملون حول شراء، أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين أو الاحتفاظ بها على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، على سبيل المثال توزيعات الأرباح، ودفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو زيادات سعر السوق. وفي البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة مثل هذه المعاملات والأدوات المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، تحقق السندات والصكوك نفس الغرض للمنشأة (فرصة استثمارية، أو وسيلة تمويلية)، ومع ذلك فإن قرارات المستثمرين في بيئة مثل بيئة المملكة العربية السعودية تتأثر بشكل مباشر بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تلك الأدوات المالية وتكاليفها أو العوائد الدورية عليها. وقد يحجم هؤلاء المستثمرون عن الاستثمار في منشآت معينة بسبب نوع الأدوات المالية التي تتعامل فيها، حتى وإن كانت ذات عوائد عالية ومخاطر منخفضة. وبالمثل، تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون حول تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العوائد على تقديرهم لمبلغ، وتوقيت، صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة ودرجة عدم تأكد (التوقعات) حولها. وبالتالي، يحتاج المستمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون إلى معلومات تساعدهم على تقدير التوقعات عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة.

التعديل الثاني: التأكيد على أهمية عامل طبيعة البند عند تحديد الأهمية النسبية له (الخاصية رقم ١١).

في البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لتوافق عمليات المنشآت مع القيم الثقافية للمستثمرين، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية، وذلك يؤثر في كيفية تقدير مستوى الأهمية النسبية للتقرير عن بعض أنواع المعاملات. ويتأكد ذلك في معاملات التمويل والاستثمار. ولتأكيد ذلك فقد تمت إضافة جملة إلى الخاصية رقم ١١ لتتم قراءتها على النحو الآتي:

خاصية ١١ تكون المعلومات ذا أهمية نسبية، إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها، أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. بعبارة أخرى، تعد الأهمية النسبية جانباً محدداً من الملاءمة - للمنشأة - يستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق تقرير مالي لمنشأة بعينها، أو على حجم هذه البنود أو إليهما معاً.

وتزداد أهمية عامل طبيعة البند في تحديد أهميته النسبية في البيئة الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، وبالإشارة إلى عامل طبيعة البند الذي يتطلب إفصاحاً مستقلاً، فإن الفوائد المحملة على قائمة الدخل تنتج من معالجات ومعاملات مختلفة منها ما هو ناتج عن قروض تقليدية، ومنها ما هو ناتج عن مرابحات، ومنها ما هو ناتج عن الإيجار التمويلي، ومنها ما هو ناتج عن التطبيقات الأخرى لقواعد القيمة الزمنية للنقود. وهذه الأنواع المختلفة تتطلب إفصاحاً مستقلاً لتأثيرها المباشر على المستثمر المهتم بطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. وبالتالي، لا يمكن أن يحدد المجلس حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد - مسبقاً – ما قد يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

ثانياً: معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

أولاً: توضيحات عامة:

أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق. فعلى سبيل المثال تعني هذه العبارة في الفقرة ٧ صافي الدخل في سياق تعريف "الربح أو الخسارة"، في حين تعني في نفس الفقرة قائمة الدخل في سياق تعريف "تعديلات إعادة التصنيف". وقد وردت هذه العبارات في المعيار في الفقرات (٧، ٨، ١٠أ، ٣٨أ، ٨١أ، ٨١ب، ٨٢، ٨٢أ، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٣، ٩٥، ٩٦، ٩٩، ١٠٢، ١٠٦، ١١٥).

وذلك باعتبار أن مصطلحات "قائمة الدخل" و"صافي الدخل متعارف عليها في بيئة المملكة العربية السعودية.

ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات:

٥ (تعديل):

تم تعديل هذه الفقرة للإشارة لوجود معيار خاص بعرض القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة.

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت التي تستهدف تحقيق الربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا قامت تم السماح المنشآت للمنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيق الربح في القطاع الخاص، أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها.

٥٤ (إضافة):

يضاف إلى متطلبات البند (ن) من هذه الفقرة النص على عرض الالتزامات عن الزكاة المستحقة. تمت إضافة هذا المتطلب لالتزام الشركات السعودية بدفع الزكاة المستحقة. ويتم قراءة هذا البند كما يلي:

(ن) الالتزامات عن الزكاة المستحقة وفقاً لتعريف معيار الزكاة السعودي، والتزامات وأصول الضريبة الحالية، كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

٧٨ (إضافة):

تتم إضافة العناصر الآتية للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة - أيضاً – العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، والمبالغ المدفوعة مقدماً، ومبالغ أخرى. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة؛

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، ومهمات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام؛

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين، ولبنود أخرى؛

(هـ) يتم تفصيل رأس المال والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة إصدار الأسهم، والاحتياطيات.

(و) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ المستحقة المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

٨٢ (إضافة):

يضاف إلى متطلب عرض الإيرادات في قائمة الدخل، وجوب عرض الإيرادات في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى. وتمت إضافة هذ المتطلب لأنه يمثل امتداد لما اعتاد عليه المستفيدون في المملكة من التفريق بين الإيراد من الأنشطة الرئيسة ومن الأنشطة الأخرى. إضافة إلى ذلك فإنه يوفر معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات المنشأة وأنواع إيراداتها. كما يضاف أيضاً متطلب عرض الزكاة الخاصة بالفترة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٨٢ بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيــراد، مع عرض منفصل لإيرادات الفوائد المحتسبة بطريقة الفائدة الفعلية، وعرض منفصل لكل من الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد الأخرى والإيرادات الأخرى؛

(أ أ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء اثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

(ب) تكاليف التمويل؛

(ب أ) خسائر الهبوط في القيمة (تشمل عكس خسائر الهبوط في القيمة أو مكاسب الهبوط في القيمة) المحددة وفقاً للقسم ٥-٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ج أ) إذا اُعيد تصنيف أصل مالي بحيث يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين المبلغ الدفتري السابق وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي (٩))؛

(ج ب) أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في الدخل الشامل الآخر وتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة، عند إعادة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(د) مصروف الضريبة والزكاة؛

(هـ) [حذفت]

(هـ أ) مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

(وط) [حذفت]

٩٧أ (إضافة فقرة):

تتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٩٧ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الإيرادات المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الإيرادات المختلفة المعروضة في قائمة الدخل ولتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة إيرادات المنشأة، وعوائد استثماراتها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٩٧أ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عن إيراداتها كما يلي:

i. الإيرادات من الأنشطة الرئيسة مفصلة حسب الأنشطة الرئيسة للمنشأة مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات من الأنشطة الرئيسة.

ii. الإفصاح عن الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات التمويلية المختلفة. ويجب أن تفصح المنشأة عن إيرادات الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

iii. الإيرادات والمكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات والمكاسب الأخرى.

١٠٢ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركة المحملة على قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٢... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة	X

١٠٣ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركة المحملة على قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٣... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة	X

١٠٥أ (إضافة فقرة):

تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ١٠٥ لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها خلال الفترة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٥أ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

ثالثاً: معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

رابعاً: معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية" أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٤ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (و) لتشمل الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٤ ... من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ)...

(و) المدفوعات النقدية للزكاة ولضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها -بشكل محدد- بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

(ز)...

٣٥ (إضافة):

يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٥ يجب أن يُفصح -بشكل منفصل- عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل والزكاة ويجب أن تُصنف على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

خامساً: معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سادساً: معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سابعاً: معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: أصدرت الهيئة السعودية نسخة معدلة من معيار الزكاة الصادر عام ١٩٩٩، كما أصدرت رأياً فنياً حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة.

ثامناً: معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودي.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٤٢ وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢أ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل للقيام بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها ، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

٧٧ (تعديل) يعدل البند (ب) من الفقرة وذلك للاتساق مع الفقرة المضافة أعلاه برقم ٤٢أ التي اشترطت أن يتم استخدام خدمات شخص مرخص بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لكل أو لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٧ إذا عُرضت بنود العقارات، والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقويم، فإنه يجب أن يُفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(ب) ~~ما إذا كان قد تم إشراك مُثمن مستقل~~ اسم المثمن المستقل ومؤهلاته؛

(ج) [حذفت]

(د) [حذفت]

(هـ) لكل فئة للعقارات، والآلات والمعدات أعيد تقويمها، المبلغ الدفتري، الذي كانت ستُثبت به لو سُجلت الأصول بموجب نموذج التكلفة؛

(و) فائض إعادة التقويم، مبيناً التغير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على حملة الأسهم.

٧٩أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٧٩ وذلك لاشتراط إفصاح تفصيلي عن تكاليف الاختبار والتشغيل التجريبي لأصول المنشأة.

وسبب هذه الإضافة الأهمية النسبية لمثل هذه التكاليف في بعض الصناعات التي تتميز بها المملكة العربية السعودية مثل الصناعات المتعلقة بالنفط والغاز والتي لا يعالجها المعيار الدولي. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٧٩أ بالإشارة إلى متطلبات الفقرة ١٧(هـ) المتعلقة برسملة تكاليف الاختبار، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة الاختبار أو التشغيل التجريبي المناسبة لظروف المنشأة.

(ب) تكاليف الاختبار أو التشغيل التجريبي التي تمت رسملتها خلال فترة التقرير.

(ج) الإيرادات التي تم حسمها مقابل تكاليف التجريب خلال فترة التقرير.

(د) فائض إيرادات الاختبار أو التشغيل التجريبي على تكاليفه خلال فترة التقرير.

(هـ) أسباب أي تأخير للاختبار أو التشغيل التجاري عن التاريخ المخطط له.

تاسعاً: معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٣١)(هـ)(٤) (إضافة) تضاف فقرة فرعية إلى متطلبات هذه الفقرة وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣١ ....

(أ)...

(هـ)

(١)..

(٤) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(٤٧)(ز-ط) (إضافة) تضاف فقرات فرعية إلى متطلبات هذه الفقرة وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٤٧ ....

(أ)...

(ز) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت)، مع الإفصاح عن مبلغ الصيانة الأساسية إن وجدت.

(ح) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

(ط) مقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد (حق التملك المتراكم).

ملاحظة: اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، والذي سيتم تطبيقه على الفترات السنوية التي تبدأ اعتباراً من ٢٠١٩/١/١م أو بعده، مع السماح بالتطبيق المبكر له.

عاشراً: معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٨ (إضافة) تم توسيع تعريف "العائد على أصول الخطة" ليشمل الإشارة إلى الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

العائد على أصول الخطة هو الفائدة، وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أي تكاليف لإدارة أصول الخطة؛

(ب) أي زكاة وضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة.

١٣٠ (إضافة) تمت إضافة الإشارة إلى الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأي زكاة وضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس التزام المنفعة المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تطرح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

١٤٢أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ١٤٢، وذلك لاشتراط إفصاح المنشأة عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية على قرارات المستثمرين في المملكة وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٤٢أ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

حادي عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٢٣أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٢٣ لاشتراط أن يتم قياس القيمة العادلة للمنح الحكومية التي ليس لها سوق نشطة عن طريق مقيم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته

وسبب هذا التعديل هو لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لأصولها، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٢٣أ يجب أن يقوم بعملية التقويم للمنح الحكومية غير النقدية التي ليس لها سوق نشطة خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذي صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

ثاني عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٦ (إضافة) يضاف إلى مكونات تكاليف التمويل الوارد في الفقرة السادسة التكاليف الناتجة عن معاملات المرابحة والتورق وغيرها من معاملات التمويل المتوافقة مع الشريعة.

وسبب هذه الإضافة الاستجابة لمتطلبات البيئة المحلية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) [حُذفت].

(ج) [حُذفت].

(د) أعباء التمويل فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي المُثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"؛ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"

(هـ) فروق تبادل العملة الناشئة عن افتراضات عملة أجنبية بالقدر الذي تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

(و) أعباء التمويل الناتجة من عقود المرابحة والتورق وغيرها من عقود التمويل المتوافقة مع الشريعة.

٢٦ (إضافة)

يضاف إلى متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة السادسة والعشرين (أ) والمتعلقة بالإفصاح عن تكاليف التمويل التي تمت رسملتها خلال الفترة وجوب الإفصاح عن تكاليف التمويل مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق).

وتمت إضافة هذا المتطلب لخدمة المستثمرين الذين يهمهم التعرف على مصادر تكاليف التمويل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛ مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق)؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

رابع عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"، مع الأخذ في الاعتبار التعديل المشار إليها أدناه

التعديلات المدخلة على الفقرات

٩ (تعديل تعريف):

يتم تعديل تعريف أعضاء الأسرة المقربين الوارد في الفقرة ٩ بحيث يتسق مع التعريف المناسب للبيئة السعودية. وعليه يتم قراءة هذا التعريف الوارد في الفقرة التاسعة من المعيار كما يلي:

أعضاء مقربون في أسرة شخص هم أعضاء الأسرة الذين قد يتوقع أن يؤثروا، أو يتأثروا، بذلك الشخص في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراد أسرة مقربين من الشخص ذي العلاقة:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي. (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى) ؛

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص أو أولاد شريكه المنزلي؛

(ج) الوالدين والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعتمد على الشخص ذي العلاقة أو زوجه. الأشخاص الذين يعتمدون على ذلك الشخص أو يعتمدون على زوجه أو يعتمدون على شريكه المنزلي.

خامس عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٣٥ (إضافة)

تمت إضافة الإشارة إلى الزكاة في الفقرة الفرعية (ب) (٨). وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٥ ...

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٨) الزكاة والضرائب على الدخل؛

...

٣٦أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح عن أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولاً مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني)

وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية والالتزامات المالية على قرارات المشتركين في الخطة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

<u>٣٦أ يجب أن يتضمن تقرير خطة منفعة التقاعد الإفصاح عن مكونات أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولاً مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني).</u>

٣٦ب (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح بالتفصيل عن إيرادات استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه الإيرادات (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو ما يماثلها أيا كان مبلغها.

وسبب هذه الإضافات هو أهمية هذه المعلومات للمشترك في الخطة الذي يتأثر قراره بطبيعة أصول خطة المنافع والتزاماتها المالية ومصادر إيراداتها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٣٦ب يجب أن يتضمن تقرير خطة منفعة التقاعد الإفصاح بالتفصيل عن عوائد استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقاً لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه العوائد (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح المستقل عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو غيرها من الأدوات المماثلة أيا كان مبلغها.

سادس عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة»

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن عشر: معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع عشر: معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٢ يشير هدف المعيار في الفقرة رقم ٢ إلى أنه يغطي كيفية تصنيف الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب ذات الصلة بالأدوات المالية، وحيث أن بعض الأدوات المالية المتوافقة مع الشريعة التي تدخل في جوهرها تحت نطاق هذا المعيار، ينتج عنها إما عوائد أو تكاليف تمويل، فسوف يتم إضافة عبارة "أو عوائد وتكاليف التمويل" إلى فقرة الهدف. وعليه تقرأ هذه الفقرة كما يلي:

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية والمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدر، على أنها أصول مالية، والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية، وعلى تصنيف الفائدة أو عوائد وتكاليف التمويل، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي يجب فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

عشرون: معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٣(إضافة):

يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة باعتبارها أحد مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٣ عند تحديد ربح أو خسارة الفترة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، تُدرج جميع بنود الدخل والمصروفات الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة والزكاة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات (انظر معيار المحاسبة الدولي ١).

حادي والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٥٥أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٥٥ لاشتراط الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمثل هذه المعلومات لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٥٥أ يجب الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

(٦٠أ) (إضافة) يوجب المعيار المحاسبة عن الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت باعتبارها تكاليف تمويل. وحيث أن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ لا يلزم بالإفصاح عن مكونات تكاليف التمويل المثبتة في الربح أو الخسارة، فإنه يتم إضافة فقرة لهذا المعيار للإلزام بالإفصاح عن المبلغ المضاف إلى تكاليف التمويل المثبت في الربح أو الخسارة الممثل للزيادة في مبلغ المخصص الناتجة عن مرور الوقت، مع الإفصاح عن القيمة الإسمية للمخصص إذا كانت محددة.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن مكونات تكاليف التمويل والقيمة الاسمية للمخصصات إذا كانت محددة، لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٦٠أ يجب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت المدرج ضمن تكاليف التمويل في الربح أو الخسارة للفترة. ويجب أيضاً الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة.

رابع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٣٢ (تعديل) تعدل الفقرة رقم ٣٢، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). ولأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، فإنه يجب على ~~تُشجع~~ المنشأة ~~–ولكنها غير مطالبة–~~ على قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير

تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

٧٥ (تعديل) تم تعديل الفقرة الفرعية (هـ) لتتلاءم مع التعديل المدخل على الفقرة رقم (٣٢) أعلاه، والتي اشترطت على المنشأة استخدام خدمات خبير تقويم مستقل لتقويم عقاراتها الاستثمارية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ)...

(هـ) المدى الذي تستند فيه القيمة العادلة للعقار الاستثماري (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم خبير تثمين مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة اسم خبير التثمين المستقل ومؤهلاته.

٧٥أ (إضافة) تضاف فقرة برقم ٧٥أ للمطالبة بالإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، وتلك المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم يتحدد حالياً استخدامها المستقبلي.

وسبب الإضافة هو تأثير تلك المعلومات على قرارات المستثمرين في المملكة، وبخاصة تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية، وتأثيرها على حساب الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٧٥أ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل مستقل عن كل من مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، ومبلغ العقارات الاستثمارية المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم تحدد المنشأة في تاريخ القوائم المالية استخدامها المستقبلي.

سادس والعشرون: معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

أولا: تعديلات عامة:

تعدل الأمثلة المخالفة للشريعة بأمثلة مناسبة عند ورودها في أي فقرة من فقرات المعيار (الفقرات ٣، ٤) ، فعلى سبيل المثال في الفقرة ٤، يتم استخدام مثال الأبقار ومنتجاتها بدلاً من الخنازير ومنتجاتها، ومثال أشجار الزيتون ومنتجاتها، بدلاً من أشجار العنب ومنتجاتها

سابع والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١١ (تعديل) يتم تقييد الاختيارات التي يتيحها المعيار في الفقرة رقم (١١) فيما يختص فقط بإثبات الفرق الناتج عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، بحيث يتم إثبات أي فرق ينتج في حساب إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦).

وتمت هذه الإضافة لضمان الاتساق في المعالجات المحاسبية اللاحقة، وعدم إتاحة هذه الفروقات للتوزيع مباشرة. وعليه تقرأ هذه الفقرة كما يلي:

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعاير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت مستخدمة لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام -لها في السابق. تنشأ التعديلات الناتجة عن أحداث ومعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات - بشكل مباشر -في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسباً، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول الى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبشكل خاص، إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لقياس فئة من العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، فإنه يجب إثبات فائض إعادة التقويم في حساب فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، ويتم التصرف فيه لاحقاً وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦).

د٥أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة (د٥) وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

د٥أ إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل للقيام بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

ثامن والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر. مع التأكيد على أن أحقية الشركة في إصدار أسهم مقابل ما تحصل عليه من سلع أو خدمات يتطلب أساساً نظامياً خارج نطاق المعايير، فمهمة المعايير المحاسبية هي توفير المعالجة المحاسبية وما يتعلق بها من عرض وإفصاح للمعاملات التي يمكن للمنشآت تطبيقها في ظل إطار نظامي معين.

تاسع والعشرون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٤٤أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم (٤٤) لمطالبة المنشأة التي تمارس أعمالها وفقاً للتأمين التعاوني بالإفصاح عن معلومات معينة تتعلق بكيفية تعامله مع عمليات التأمين.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على طبيعة أعمال منشأة التأمين التعاوني بما يساعدهم على الحكم على مدى توافقها مع أحكام الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٤أ يجب على المنشأة التي تمارس أعمالها وفقاً للتأمين التعاوني الإفصاح عما يلي:

(أ) الإفصاح عن أسس اقتطاع الشركة حصتها من فائض عمليات التأمين (على سبيل المثال: رسوم وكالة تقتطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق؛ رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض.

(ب) الإفصاح عن أسس معالجة العجز في حساب عمليات التأمين (على سبيل المثال: تقديم تمويل أو قرض حسن من حساب المساهمين لحساب عمليات التأمين).

(ج) الإفصاح عن أتعاب الشركة المتعلقة بإدارة عمليات التأمين باستقلال عن الأتعاب المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمساهمين في قائمة دخل عمليات التأمين.

(د) الإفصاح عن الصفة التعاقدية للشركة المبينة في وثيقة التأمين بين الشركة والمؤمن عليهم (على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين ؛ أو وكيل ؛ أو مضارب؛ أو عدم وجود نص بذلك).

حادي والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها "

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢ح أ (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح أ، وذلك لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الترتيبات التعاقدية للأدوات المالية وكيفية حساب عوائدها أو تكاليفها.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق الأدوات المالية وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الترتيبات التعاقدية لحسابات الاستثمار والأدوات المالية الأخرى مثل السندات والصكوك والمشتقات سواء كانت مستثمرة أو مصدرة لتلك الأدوات. إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن كيفية حساب العوائد أو التكاليف التمويلية الناشئة عنها (على سبيل المثال: فائدة، ريع إيجار، مشاركة مطلقة، مشاركة في مجال محدد، مشاركة بسقف أعلى أو أدنى من العائد، مرابحة متجددة).

٤٢ح ب (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح ب، وذلك لمطالبة المنشأة بإفصاح منفصل عن مبالغ الأدوات المالية المشتراة، والمحولة، والمباعة التي تمثل ديوناً على الآخرين وذلك خلال السنة المالية.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن أدوات الديون لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح ب يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الاستثمارات في أدوات الدين المشتراة، والمحولة، والمباعة خلال الفترة، التي تمثل ديوناً على الآخرين مثل السندات والصكوك والمبالغ المستحقة على المدينين.

٤٢ح ج (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح ج لمطالبة المنشأة بالإفصاح بالتفصيل عن مبالغ التمويل بحسب العقود التي تمت لتوفير هذا التمويل.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح ج إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة رقم ١ (الفقرات المضافة رقم ٧٨و-ز) يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ التمويل لكل نوع من أنواع العقود الآتية على حدة:

أ- قرض تقليدي (تمويل نقدي مباشر).

ب- قرض حسن.

ج- مرابحة (بيع أو شراء سلع بالأجل). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة مرابحة ما يلي:

i. أن تكون السلع محل المرابحة من غير السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن تكون السلع محل المرابحة مما تحتاجه المنشأة لمزاولة عملياتها.

د- تورق (شراء سلع بالأجل في غير النشاط الرئيس للمنشأة لغرض بيعها نقداً على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق م يلي:

i. أن تكون السلع من السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن يكون لها سوق تتداول فيه تلك السلع.

هـ- تورق مقترن بالتوكيل بالبيع: (شراء سلع بالأجل مع توكيل البائع ببيعها على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق مقترن بالتوكيل بالبيع وجود نموذج توكيل بالبيع ملحق باتفاقية المرابحة.

و- تمويل استصناع: (تمويل يتحمل فيه الممول أعمال البناء والتصنيع ومسئولية عدم إنجاز البناء). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تمويل استصناع النص في الاتفاقية على وجود طرفين (مستصنع وصانع) وليس بائعاً ومشترياً أو مقرضاً ومقترضاً.

ز- إجارة تمويلية مستقبلية (إجارة أصول قبل اكتمال بنائها).

ح- بيع مع إعادة الاستئجار إجارة تمويلية (اتفاقية بيع وإعادة إجارة والطرف البائع هو المستأجر.

ط- أي عقود أخرى لم تذكر أعلاه، على أن يتم الإفصاح عن مبلغ التمويل لكل عقد على حدة.

٤٢ح د تضاف فقرة برقم ٤٢ح د، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية عن مخاطر الأدوات المالية المعتمدة على أصول غير مالية والتي لا يغطيها المعيار. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح د يجب الإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية المبنية على أصول، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

٤٢ح هـ تضاف فقرة برقم ٤٢ح هـ، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح هـ يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.

رابع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التقارير المالية الدولي ٨ "القطاعات التشغيلية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولي سيكون اعتباراً من ٢٠١٨/١/١م. وتحث الهيئة الشركات على تطبيق هذا المعيار اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م، ويمكنها بدلاً من ذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ بنسخته الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترة التي تسبق التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩.

سادس والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

ب ١٢ (ب) (٧) (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) (٧) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٢ لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٧) الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة من العمليات غير المستمرة

ب١٣ (ز) (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ز) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٣ بالإضافة إلى المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٢، يجب على المنشأة أن تفصح لكل مشروع مشترك - ذي أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير عن مبلغ:

(أ)...

(ز) (ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل ومصروف الزكاة.

ب١٦ (ب) إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٦ يجب على المنشأة أن تفصح - بصورة مجمعة - عن المبلغ الدفتري لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة غير ذات الأهمية النسبية - بشكل فردي - والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة - أيضاً - أن تفصح - بشكل منفصل - عن المبلغ المجمع لنصيبها مما للمشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة من:

(أ)...

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة والزكاة من العمليات غير المستمرة.

ب١٦ أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ب١٦ لاشتراط الإفصاح عن أسماء المنشآت الأخرى التي تمتلك المنشأة حصصاً فيها.

وسبب إضافة هذا الإفصاح لأثره الهام على المستثمر المحلي الذي تتأثر قراراته بطبيعة استثمارات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

ب١٦أ يجب على المنشأة أن تفصح عن أسماء كل المنشآت الأخرى المستثمر فيها بغض النظر عن الأهمية النسبية لهذه الاستثمارات.

ب١٦ب تضاف فقرة بعد الفقرة ب١٦أ لاشتراط الإفصاح عن معلومات إضافية عن المنشآت الأخرى غير المدرجة في السوق السعودية.

وسبب هذه الإضافة أهمية هذه الإفصاحات للمستثمر المحلي الذي قد لا يتمكن من الوصول إلى القوائم المالية للمنشآت المستثمر فيها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

ب١٦ب إذا لم تكن الشركة المستثمر فيها مدرجة في السوق السعودية، فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

أ- طبيعة نشاطها.

ب- الأصول المالية التقليدية مثل: الودائع لأجل في بنوك تقليدية، والاستثمارات في السندات.

ج- الالتزامات المالية التقليدية مثل: القروض والسحب على المكشوف من بنوك تقليدية، والسندات.

د- الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الأدوات المالية التقليدية مثل: الودائع التقليدية والسندات أيا كان مبلغها، بشكل منفصل عن بقية عوائد التمويل.

هـ- إذا كانت الشركة المستثمر فيها من الشركات المالية (بنك - شركة استثمار- شركة تمويل- شركة تأمين- وساطة مالية، ونحوها) فيجب الإفصاح عن تصنيفها إذا توفر (على سبيل المثال، متوافقة مع الشريعة - غير متوافقة) في السوق التي تعمل به.

و- إذا لم يمكن عملياً توفير المعلومات أعلاه أو بعضها، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم توفر هذه المعلومات.

تاسع والثلاثون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

الأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥ وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولي سيكون اعتبارا من ٢٠١٨/١/١م. وتحث الهيئة الشركات على تطبيق هذا المعيار اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م. ويمكنها بدلاً من ذلك تطبيق معياري المحاسبة الدوليين اللذين حل محلهما (أي معيار المحاسبة رقم ١١ ومعيار المحاسبة رقم ١٨) والتفسيرات التابعة لهما بنسخها الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترة التي تسبق التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥.

ثاني والأربعون: المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٦٠أ) (إضافة) تضاف فقرة جديدة برقم (٦٠أ) وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٦٠أ لتحقيق متطلب الفقرة ٥٩(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر، فإنه يجب بحد أدنى الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(٩٤أ) (إضافة) تضاف فقرة جديدة برقم (٩٤أ) وذلك لاشتراط إفصاح المؤجر عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار التمويلي المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار التمويلي على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٩٤أ لتحقيق متطلب الفقرة ٩٢(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر، فإنه يجب الإفصاح بحد أدنى عما يلي:

(أ) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(ب) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

ثالث والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ١ " التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١ " التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢ " أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، والأدوات المشابهة»

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، والأدوات المشابهة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سادس والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(١٣أ) (إضافة) تضاف فقرة لاشتراط أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢).

وسبب هذا الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن طبيعة استثمارات المنشأة لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٣أ يجب أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢).

سابع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ٧ "تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٧ "تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والأربعون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٠ "التقرير المالي الأولي والهبوط"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٠ "التقرير المالي الأولي والهبوط"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

الخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٤ "الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٤ "الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الادنى من التمويل والتداخل بينهما"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية "

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ١٩ "إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٩ "إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

خامس والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سادس والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢١ "الرسوم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢١ "الرسوم"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

سابع والخمسون: التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثامن والخمسون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠ "المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠ "المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تاسع والخمسون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٥ "عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٥ "عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

الستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥ "ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥ "ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

حادي والستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٧ "تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٧ "تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثاني والستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ثالث والستون: تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٣٢ "الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (SIC) ٣٢ "الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

رابع والستون: المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية وذلك للأسباب المشار إليها في المعايير ذات العلاقة أعلاه:

أولا: تعديلات عامة:

١. تعدل عبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم" أينما وردت بعبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين". والمعيار الدولي المعتمد هو المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم كما صدر من المجلس الدولي بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض أقسام ذلك المعيار وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعيار الدولي مثل موضوع الزكاة.

٢. أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق.

ثانيا: التعديلات المدخلة على الفقرات:

القسم رقم٣: عرض القوائم المالية:

٣-٢٥ يتم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات القطاعية أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عرض المعلومات القطاعية، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

القسم رقم٤: قائمة المركز المالي:

٤-١١ تتم إضافة العناصر الآتية للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٤-١١يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات في التصنيفات التي تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ المستحقة على الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة على الأطراف الأخرى، والمبالغ المستحقة الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يظهر -بشكل منفصل- مبالغ المخزون:

١) المحتفظ بها لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) في مرحلة الإنتاج بغرض البيع.

٣) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مرحلة الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم بحيث تظهر -بشكل منفصل- المبالغ واجبة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ واجبة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات **منافع الموظفين** والمخصصات الأخرى

(و) فئات حقوق الملكية مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة الإصدار، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل والمصروف التي يتم -كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي- تُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر وتعرض -بشكل منفصل- في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)؛ مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

القسم رقم٥: قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

٥-٥ يضاف إلى متطلب عرض الإيرادات في قائمة الدخل، وجوب عرض الإيرادات في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى. وتمت إضافة هذ المتطلب لأنه يمثل امتداد لما اعتاد عليه المستفيدون في المملكة من التفريق بين الإيراد من الأنشطة الرئيسة ومن الأنشطة الأخرى. إضافة إلى ذلك فإنه يوفر معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-٥ يجب أن تدرج في قائمة الدخل الشامل - كحد أدنى- البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيــراد وذلك في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى.

(ب) تكاليف التمويل.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة الاستثمارات في **منشآت زميلة** (انظر القسم ١٤ "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة**") وفي **منشآت تخضع لسيطرة مشتركة** (انظر القسم ١٥ "**الاستثمارات في المشروعات المشتركة**") والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) مصروفات الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ)، (ز)، (ح) أدناه (انظر الفقرة ٢٩، ٢٧)

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلي:

(i) الربح، أو الخسارة بعد الضريبة من عملية غير مستمرة، و

(ii) المكسب أو الخسارة بعد الضريبة، المثبتة عند القياس على بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أو المثبتة عند استبعاد صافي الأصول التي تشكل العملية غير المستمرة.

(و) الربح أو الخسارة (لا يعرض هذا البند المستقل إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر).

(ز) كل بند للدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٤،٥ (ب)) مصنف بحسب طبيعته (باستثناء المبالغ الواردة في (ح))

(ح) النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ط) مجموع الدخل الشامل (إذا لم يكن لدى المنشأة بنود للدخل الشامل الآخر، يمكنها استخدام مصطلح آخر لهذا البند المنفصل مثل الربح أو الخسارة).

٥-١٢تتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٥-١١ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الإيرادات المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الإيرادات المختلفة المعروضة في قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-١٢يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عن إيراداتها كما يلي:

i. الإيرادات من الأنشطة الرئيسة مفصلة حسب الأنشطة الرئيسة للمنشأة مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات من الأنشطة الرئيسة.

ii. الإفصاح عن الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود..الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات التمويلية المختلفة. ويجب أن تفصح المنشأة عن إيرادات الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

iii. الإيرادات والمكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات والمكاسب الأخرى.

٥-١٣ تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٥-١٢ المضافة أعلاه لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٥-١٣يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، المرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود..الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

القسم رقم٧: قائمة التدفقات النقدية:

٧-٤ يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧-٤ الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسة المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تنتج -بشكل عام- من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

(ب) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من استثمارات، وقروض وعقود أخرى مُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة، والتي تتشابه مع المخزون المقتنى تحديداً لإعادة البيع.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات من قبل منشأة صناعية، مكسب، أو خسارة تُضمن في الربح، أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.

٧-٢٢ يتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢١ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧-٢٢ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقاً لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

القسم رقم١٦: العقارات الاستثمارية:

تضاف فقرة إلى القسم رقم ١٦، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٦– ٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه.، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

القسم رقم١٧: العقارات، والآلات والمعدات:

تضاف إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧–١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٧–١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها ، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

الباب الثاني

المعايير الدولية بنسختها الكاملة

حق التأليف والنشر

المعايير الدولية للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم يتم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.
30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

رقم ردمك: ٢-٥٨-٨٠٧-٩٩٦٠

الرجاء عنونة المراسلات بشأن موضوعات النشر وحق التأليف والنشر باللغة الإنجليزية إلى:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

العلامات التجارية





إخلاء المسؤولية

إطار مفاهيم التقرير المالي

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

التعديل الأول (إضافة إلى الهدف رقم ٣):

توسيع الهدف الثالث من هذا الإطار ليدخل ضمن عوامل اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار مدى توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، ومعلومات عن انواع تكاليف التمويل وعوائد الاستثمار. وتمت إضافة هذا العامل لأنه يعكس حاجة متخذي القرارات في البيئة السعودية المهتمين بتوافق عمليات المنشآت مع قيمهم الثقافية.

وعليه يتم قراءة الهدف الثالث من إطار المفاهيم كما يلي:

هدف٣ تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمحتملون حول شراء، أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين أو الاحتفاظ بها على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، على سبيل المثال توزيعات الأرباح، ودفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو زيادات سعر السوق. وفي البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة مثل هذه المعاملات والأدوات المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، تحقق السندات والصكوك نفس الغرض للمنشأة (فرصة استثمارية، أو وسيلة تمويلية)، ومع ذلك فإن قرارات المستثمرين في بيئة مثل بيئة المملكة العربية السعودية تتأثر بشكل مباشر بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تلك الأدوات المالية وتكاليفها أو العوائد الدورية عليها. وقد يحجم هؤلاء المستثمرون عن الاستثمار في منشآت معينة بسبب نوع الأدوات المالية التي تتعامل فيها، حتى وإن كانت ذات عوائد عالية ومخاطر منخفضة. وبالمثل، تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون حول تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العوائد على تقديرهم لمبلغ، وتوقيت، صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة ودرجة عدم تأكد (التوقعات) حولها. وبالتالي، يحتاج المستمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون إلى معلومات تساعدهم على تقدير التوقعات عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة.

التعديل الثاني: التأكيد على أهمية عامل طبيعة البند عند تحديد الأهمية النسبية له (الخاصية رقم ١١).

في البيئات الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لتوافق عمليات المنشآت مع القيم الثقافية للمستثمرين، فإن القرار الاستثماري يعتمد بصورة كبيرة على توفر معلومات عن طبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية، وذلك يؤثر في كيفية تقدير مستوى الأهمية النسبية للتقرير عن بعض أنواع المعاملات. ويتأكد ذلك في معاملات التمويل والاستثمار. ولتأكيد ذلك فقد تمت إضافة جملة إلى الخاصية رقم ١١ لتتم قراءتها على النحو الآتي:

خاصية ١١ تكون المعلومات ذا أهمية نسبية، إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها، أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. بعبارة أخرى، تعد الأهمية النسبية جانباً محدداً من الملاءمة - للمنشأة - يستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق تقرير مالي لمنشأة بعينها، أو على حجم هذه البنود أو إليهما معاً. وتزداد أهمية عامل طبيعة البند في تحديد أهميته النسبية في البيئة الاستثمارية التي تعطي اهتماماً خاصاً لطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. فعلى سبيل المثال، وبالإشارة إلى عامل طبيعة البند الذي يتطلب إفصاحا مستقلا، فإن الفوائد المحملة على قائمة الدخل تنتج من معالجات ومعاملات مختلفة منها ما هو ناتج عن قروض تقليدية، ومنها ما هو ناتج عن مرابحات، ومنها ما هو ناتج عن الإيجار التمويلي، ومنها ما هو ناتج عن التطبيقات الأخرى لقواعد القيمة الزمنية للنقود. وهذه الأنواع المختلفة تتطلب إفصاحا مستقلا لتأثيرها المباشر على المستثمر المهتم بطبيعة عمليات المنشأة وأدواتها المالية وأنواعها. وبالتالي، لا يمكن أن يحدد المجلس حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد - مسبقاً - ما قد يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

إطار مفاهيم التقرير المالي

المقدمة

يتم إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين بواسطة العديد من المنشآت حول العالم. على الرغم من أن هذه القوائم المالية قد تظهر متماثلة من دولة إلى أخرى، فهناك اختلافات ربما كان سببها التباينات في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية وبسبب كون البلدان المختلفة تأخذ في الحسبان احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية عند وضع المتطلبات المحلية.

وقد أدت هذه الظروف المختلفة لاستخدام مجموعة متنوعة من التعريفات لعناصر القوائم المالية، مثل، الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات. وقد نتج عن ذلك أيضاً إلى استخدام ضوابط مختلفة لإثبات البنود في القوائم المالية وفي التفضيل لأسس مختلفة للقياس. وتأثر أيضاً نطاق القوائم المالية والإفصاحات التي تم القيام بها.

ويتعهد مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقليل هذه الفروقات من خلال السعي لمواءمة اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية. ويعتقد أن المزيد من المواءمة سيكون أفضل بالتركيز على القوائم المالية المعدة لغرض توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

يعتقد المجلس أن القوائم المالية التي يتم إعدادها لهذا الغرض تلبي الاحتياجات العامة لمعظم المستخدمين. وذلك نظراً لأن ما يقارب كافة المستخدمين يتخذون قرارات اقتصادية، على سبيل المثال:

(أ) لتحديد توقيت الشراء، أو الاحتفاظ أو البيع لاستثمار في حقوق ملكية.

(ب) لتقويم الإشراف أو مساءلة الإدارة.

(ج) لتقويم قدرة المنشأة على السداد وتوفير المزايا الأخرى للموظفين.

(د) لتقويم الضمان للمبالغ المقرضة للمنشأة.

(هـ) لتحديد السياسات الضريبية

(و) لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع والأرباح.

(ز) لإعداد واستخدام إحصاءات الدخل الوطني.

(ح) لتنظيم أنشطة المنشأة.

ومع ذلك يقر المجلس، بأن الحكومات على وجه الخصوص، قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. وعلى الرغم من ذلك، فإنه لا ينبغي أن تؤثر هذه المتطلبات على القوائم المالية المنشورة لصالح المستخدمين الآخرين ما لم تستوفي أيضاً احتياجات أولئك المستخدمين الآخرين.

يتم إعداد القوائم المالية بشكل شائع وفقاً لنموذج محاسبة على أساس التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد ومفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي. وقد تكون النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملاءمة لتلبية الهدف من توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على الرغم من أنه لا يوجد إجماع على التغيير في الوقت الحاضر. تم تطوير إطار المفاهيم هذا بحيث ينطبق على مجموعة من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

الغرض والوضعية

يحدد "إطار المفاهيم" المفاهيم التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين. إن الغرض من إطار المفاهيم هو:

(أ) أن يساعد المجلس في تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي، وفي مراجعة المعايير الدولية الحالية للتقرير المالي؛

(ب) أن يساعد المجلس في تعزيز مواءمة اللوائح، ومعايير وإجراءات المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتخفيض عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ج) أن يساعد هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

(د) أن يساعد معدّي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، وفي التعامل مع الموضوعات التي لم تشكل بعد مادة لمعيار دولي للتقرير المالي؛

(هـ) أن يساعد المراجعين في تكوين رأي عما إذا كانت القوائم المالية تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(و) أن يساعد مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات المضمنة في القوائم المالية المعدة على أساس الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ز) أن يزود أولئك المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن منهجه في صياغة المعايير الدولية للتقرير المالي.

ولا يعد "إطار المفاهيم" معيارا دوليا للتقرير المالي، وبالتالي لا يحدد معايير لأي مسالة قياس أو إفصاح معينة. ولا شيء في "إطار المفاهيم" يُبطل أياً من المعايير الدولية للتقرير المالي.

يدرك المجلس أنه في عدد محدود من الحالات قد يوجد تعارض بين "إطار المفاهيم" وأي من المعابير الدولية للتقرير المالي. في تلك الحالات التي يوجد فيها تعارض، تكون لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي الأولوية على متطلبات "إطار المفاهيم". بالرغم من ذلك، طالما أن المجلس سوف يسترشد بـ "إطار المفاهيم" في تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي، وفي مراجعته للمعايير الدولية الحالية للتقرير المالي، فإن عدد حالات التعارض بين "إطار المفاهيم" والمعايير الدولية للتقرير المالي سوف يتقلص بمرور الوقت.

وسيُنقح "إطار المفاهيم" من وقت لآخر على أساس خبرة المجلس من العمل بموجبه.

النطاق

يتناول "إطار المفاهيم" ما يلي:

(أ) هدف التقرير المالي؛

(ب) الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

(ج) تعريف، وإثبات، وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية؛

(د) مفاهيم رأس المال، والمحافظة على رأس المال.

المحتويات	من الفقرات
الفصل الأول: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام	
مقدمة	**هـدف ١**
هدف، وفائدة، وحدود التقرير المالي ذي الغرض العام	**هـدف ٢**
المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير، والمطالبات عليها، والتغيرات في الموارد والمطالبات	**هـدف ١٢**
الموارد الاقتصادية والمطالبات	**هـدف ١٣**
التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات	**هـدف ١٥**
الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق	هدف ١٧
الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة	هدف ٢٠
التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي لا تنتج عن الأداء المالي	هدف ٢١

الفصل ١: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام

مقدمة

هدف ١ يشكل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس لـ "إطار المفاهيم". وتنبثق من الهدف - بشكل منطقي- الجوانب الأخرى لـ "إطار المفاهيم" مثل مفهوم المنشأة المعدة للتقرير، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيد عليها، وعناصر القوائم المالية، والإثبات، والقياس، والعرض والإفصاح.

هدف، وفائدة، وحدود التقرير المالي ذي الغرض العام

هدف ٢ إن هدف التقرير المالي ذي الغرض العام[١] هو أن يوفر معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ قرارات حول تقديم موارد للمنشأة. وتنطوي تلك القرارات على شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين أو الاحتفاظ بها، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان.

هدف ٣ تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمحتملون حول شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين أو الاحتفاظ بها على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، على سبيل المثال توزيعات الأرباح، ودفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو زيادات سعر السوق. بالمثل، تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون حول تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على دفعات المبلغ الأصلي والفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العوائد على تقديرهم لمبلغ، وتوقيت، صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، ودرجة عدم التأكد (التوقعات) حولها. وبالتالي، يحتاج المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون إلى معلومات تساعدهم على تقدير التوقعات عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة.

هدف ٤ لتقدير توقعات المنشأة عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة، يحتاج المستثمرون، والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون إلى معلومات عن موارد المنشأة، والمطالبات على المنشأة، ومعلومات عن كفاءة وفعالية أداء إدارة المنشأة وجهاز السلطة فيها[٢] لمسؤولياتهم في استخدام موارد المنشأة. تشمل الأمثلة على مثل تلك المسؤوليات حماية موارد المنشأة من الآثار غير المرغوب فيها للعوامل الاقتصادية مثل تغيرات السعر والتغيرات التقنية وضمان أن المنشأة تلتزم بالقوانين واللوائح والنصوص التعاقدية التي تنطبق عليها. تعد المعلومات عن أداء الإدارة لمسؤولياتها مفيدة - أيضاً - للقرارات من قبل المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين الحاليين الذين لهم الحق في أن يصوتوا على تصرفات الإدارة، أو - خلاف ذلك - أن يؤثروا عليها.

هدف ٥ لا يستطيع العديد من المستثمرين، والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين أن يطلبوا من المنشآت المعدة للتقرير أن توفر معلومات - بشكل مباشر - لهم، ويجب عليهم أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على كثير من المعلومات المالية التي يحتاجونها. وبالتالي، فإنهم يُعدون المستخدمين الأساسيين الذين توجه إليهم التقارير المالية ذات الغرض العام.

١ في جميع أجزاء "إطار المفاهيم"، تشير مصطلحات التقارير المالية والتقرير المالي إلى التقارير المالية ذات الغرض العام والتقرير المالي ذي الغرض العام، ما لم يُشر- بشكل محدد -إلى خلاف ذلك.

٢ في جميع أجزاء "إطار المفاهيم"، يشير مصطلح الإدارة إلى إدارة المنشأة وجهاز السلطة فيها، ما لم يُشر- بشكل محدد - إلى خلاف ذلك.

هدف ٦ بالرغم من ذلك، لا توفر التقارير المالية ذات الغرض العام، ولا تستطيع أن توفر، جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون، الحاليون منهم والمحتملون. ويلزم هؤلاء المستخدمين أن يأخذوا في الحسبان الحصول على المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة، والأحداث السياسية والمناخ السياسي، والتطلعات المستقبلية للصناعة والشركة.

هدف ٧ لا تُصمم التقارير المالية ذات الغرض العام لتظهر قيمة المنشأة المعدة للتقرير؛ ولكنها توفر معلومات تساعد المستثمرين، والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين على تقدير قيمة المنشأة المعدة للتقرير.

هدف ٨ لأفراد المستخدمين الأساسيين احتياجات ورغبات مختلفة من المعلومات، وقد تكون متعارضة. سيسعى المجلس، عند تطوير معايير التقرير المالي، إلى توفير مجموعة من المعلومات التي تلبى احتياجات أقصى عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين. بالرغم من ذلك، لا يمنع التركيز على الاحتياجات المشتركة من المعلومات المنشأة المعدة للتقرير من تضمين معلومات إضافية تعد أكثر فائدة لمجموعة فرعية معينة من المستخدمين الأساسيين.

هدف ٩ تهتم إدارة المنشأة المعدة للتقرير – أيضاً – بالمعلومات المالية عن المنشأة. بالرغم من ذلك، لا يلزم الإدارة أن تعتمد على التقارير المالية ذات الغرض العام نظراً لأنها قادرة على الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها من داخلها.

هدف ١٠ قد تجد الأطراف الأخرى – أيضاً – مثل الجهات التنظيمية وأفراد المجتمع، بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، أن التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة. بالرغم من ذلك، فإن هذه التقارير غير موجهة – بشكل رئيس – إلى هذه المجموعات الأخرى.

هدف ١١ تستند التقارير المالية، إلى حد كبير، إلى التقديرات والاجتهادات والنماذج، بدلاً من الوصف الدقيق. ويضع "إطار المفاهيم" المفاهيم التي تحكم تلك التقديرات والاجتهادات والنماذج. فالمفاهيم هي الهدف الذي يبذل المجلس ومعدو التقارير المالية ما في وسعهم من أجله. وكما هو حال معظم الأهداف، فإنه من غير المحتمل أن تتحقق رؤية "إطار المفاهيم" – بشكل كامل – في تقرير مالي مثالي، على الأقل ليس في الأجل القصير، نظراً لأنه يُستغّرق وقت طويل لتفهم وقبول وتطبيق طرقٍ جديدة في تحليل المعاملات والأحداث الأخرى. ومع ذلك، فإن وضع هدف يُبذل أقصى ما يمكن من أجله هو أمر أساسٍ إذا كان يراد للتقرير المالي أن يتطور لتحسين فائدته.

المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير، والمطالبات على المنشأة، والتغيرات في الموارد والمطالبات

هدف ١٢ توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات عن المركز المالي للمنشأة المعدة للتقرير، حيث تمثل معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على المنشأة المعدة للتقرير. وتوفر التقارير المالية - أيضاً – معلومات عن آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها. يوفر كلا النوعين من المعلومات مدخلات مفيدة للقرارات حول تقديم الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

هدف ١٣ يمكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها المستخدمين على تحديد جوانب القوة والضعف المالي للمنشأة. ويمكن أن تساعد تلك المعلومات المستخدمين على تقدير سيولة وملاءة المنشأة المعدة للتقرير، واحتياجاتها لتمويل إضافي، ومدى نجاحها في الحصول على ذلك التمويل. كما تساعد المعلومات عن أولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية المستخدمين على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهم مطالبات على المنشأة المعدة للتقرير.

هدف ١٤ تؤثر الأنواع المختلفة من الموارد الاقتصادية – بشكل مختلف – على تقدير المستخدم لتوقعات المنشأة المعدة للتقرير عن التدفقات النقدية المستقبلية. تنتج بعض التدفقات النقدية المستقبلية – بشكل مباشر – من الموارد الاقتصادية الموجودة، مثل الحسابات مستحقة التحصيل. وتنتج تدفقات نقدية أخرى من استخدام عدة موارد مجتمعة لإنتاج وتسويق سلع أو خدمات للعملاء. ورغم أنه لا يمكن ربط تلك التدفقات النقدية بموارد اقتصادية (أو مطالبات) بعينها، فإن مستخدمي التقارير المالية يحتاجون لمعرفة طبيعة ومبلغ الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المعدة للتقرير.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات

هدف ١٥ تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها من الأداء المالي لتلك المنشأة (أنظر الفقرات هدف ١٧- هدف ٢٠) ومن أحداث، أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين، أو أدوات حقوق ملكية (أنظر الفقرة هدف ٢١). لتقدير التوقعات عن التدفقات النقدية المستقبلية من المنشأة المعدة للتقرير – بشكل سليم – يلزم أن يكون المستخدمون قادرين على التمييز بين كل من هذين النوعين من التغيرات.

هدف ١٦ تساعد المعلومات، عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير، المستخدمين على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة على مواردها الاقتصادية. وتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشرا على مدى حسن أداء الإدارة لمسؤولياتها في الاستفادة– بكفاءة وفعالية – من موارد المنشأة المعدة للتقرير. وتعد المعلومات عن تقلب ومكونات ذلك العائد مهمة أيضاً – بصفة خاصة – في تقدير درجة عدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية. وعادة تساعد المعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المعدة للتقرير، وكيفية أداء إدارتها لمسؤولياتها، في التنبؤ بالعوائد المستقبلية للمنشأة على مواردها الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

هدف ١٧ تصف المحاسبة على أساس الاستحقاق آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها في الفترات التي حدثت فيها تلك الآثار، حتى ولو حدثت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها في فترة مختلفة. ويعد هذا مهماً، نظراً لأن المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها والتغيرات في مواردها الاقتصادية والمطالبات عليها خلال فترة ما توفر أساساً أفضل لتقدير الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة، وليس معلومات - فقط – عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

هدف ١٨ تعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما، الذي تعكسه التغيرات في مواردها الاقتصادية والمطالبات عليها بخلاف الذي يعكسه الحصول - بشكل مباشر – على موارد إضافية من المستثمرين والدائنين (أنظر الفقرة هدف ٢١)، مفيدة في تقدير القدرة السابقة والمستقبلية للمنشاة على أن تولد صافي تدفقات نقدية داخلة. وتبين تلك المعلومات مدى زيادة المنشأة المعدة للتقرير لمواردها الاقتصادية المتاحة، وبالتالي لقدرتها على توليد صافي تدفقات نقدية داخلة من خلال عملياتها، وليس فقط من خلال الحصول - بشكل مباشر – على موارد إضافية من المستثمرين والدائنين.

هدف ١٩ قد تشير المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما - أيضاً – إلى المدى الذي تزداد فيه أو تنخفض الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها نتيجة أحداث مثل التغيرات في أسعار السوق، أو معدلات الفائدة، ، وبذلك تؤثر على قدرة المنشأة على أن تولد صافي تدفقات نقدية داخلة.

الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة

هدف ٢٠ تساعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما - أيضاً – المستخدمين على تقدير قدرة المنشأة على أن تولد صافي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة. وتبين هذه المعلومات كيفية حصول المنشأة المعدة للتقرير على النقد وكيفية إنفاقه، بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وتسديدها للدين، أو توزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى على المستثمرين، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على سيولة أو ملاءة المنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة المعدة للتقرير، وتقويم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقدير سيولتها أو ملاءتها، وتفسير المعلومات الأخرى عن الأداء المالي.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي لا تنتج عن الأداء المالي

هدف ٢١ قد تتغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها - أيضاً – لأسباب بخلاف الأداء المالي، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية. وتعد المعلومات عن هذا النوع من التغير ضرورية لتزويد المستخدمين بفهم كامل لأسباب تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها وانعكاس تلك التغيرات على أدائها المالي المستقبلي.

الفصل الثاني: المنشأة المعدة للتقرير

[سيتم إضافته]

المحتويات	**من الفقرات**
الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	**خاصية ١**
مقدمة	**خاصية ١**
الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	**خاصية ٤**
الخصائص النوعية الأساس	**خاصية ٥**
الملاءمة	خاصية ٦
التعبير الصادق	خاصية ١٢
تطبيق الخصائص النوعية الأساس	خاصية ١٧
الخصائص النوعية المعززة	**خاصية ١٩**
القابلية للمقارنة	خاصية ٢٠
القابلية للتحقق	خاصية ٢٦
توفير المعلومات في الوقت المناسب	خاصية ٢٩
القابلية للفهم	خاصية ٣٠
تطبيق الخصائص المعززة	خاصية ٣٣
قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد	**خاصية ٣٥**

الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

مقدمة

خاصية ١ تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، التي تُناقش في هذا الفصل، أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ قرارات حول المنشأة المعدة للتقرير على أساس المعلومات الواردة في تقريرها المالي (المعلومات المالية).

خاصية ٢ توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير، وكذلك المطالبات على المنشأة المعدة للتقرير، وآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تغير تلك الموارد والمطالبات. (يشار إلى هذه المعلومات في "إطار المفاهيم" على أنها معلومات عن الظواهر الاقتصادية). وتشمل بعض التقارير المالية - أيضا - مواد تفسيرية عن توقعات واستراتيجيات الإدارة للمنشأة المعدة للتقرير، وأنواع أخرى من المعلومات المستقبلية.

خاصية ٣ تنطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة[٣]، على المعلومات المالية الموفرة في القوائم المالية، إضافة إلى المعلومات المالية الموفرة بطرق أخرى. وبالمثل، تنطبق التكلفة، التي تعد قيداً شائعاً على قدرة المنشأة المعدة للتقرير على توفير معلومات مالية مفيدة. وبالرغم من ذلك، قد تختلف الاعتبارات عند تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة للأنواع المختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، قد يختلف تطبيقها على المعلومات المستقبلية عن تطبيقها على المعلومات عن الموارد الاقتصادية الموجودة والمطالبات الحالية، وعلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خاصية ٤ حتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعبر - بصدق – عما تستهدف أن تعبر عنه. تُعزَّز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق، وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساس

خاصية ٥ الخصائص النوعية الأساس هي الملاءمة والتعبير الصادق.

الملاءمة

خاصية ٦ المعلومات المالية الملائمة هي تلك التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. يمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار، حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا - بالفعل – على علم بها من مصادر أخرى.

خاصية ٧ تكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كان لها قيمة تنبؤيه، أو قيمة تأكيدية، أو كلاهما.

خاصية ٨ يكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤيه إذا كان من الممكن أن تُستخدم كمدخلات في الإجراءات المستخدمة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. لا يلزم - بالضرورة – أن تكون المعلومات المالية نفسها تنبؤًا، أو توقعاً ليكون لها قيمة تنبؤية. تُستخدم المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤيه من قبل المستخدمين في إجراء تنبؤاتهم.

خاصية ٩ يكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية، إذا كانت توفر تغذية عكسية عن (تُؤكد، أو تغير) تقويمات سابقة.

٣ في جميع أجزاء «إطار المفاهيم»، تشير مصطلحات الخصائص النوعية والقيد إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيد عليها.

خاصية ١٠ ترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها البعض. فالمعلومات التي يكون لها قيمة تنبؤيه - غالباً – يكون لها قيمة تأكيدية أيضا. فعلى سبيل المثال، يمكن مقارنة معلومات الإيراد للسنة الحالية، التي يمكن أن تُستخدم على أنها أساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المستقبلية، مع تنبؤات الإيراد للسنة الحالية التي تم إجراؤها في السنوات السابقة. يمكن أن تساعد نتائج تلك المقارنات المستخدم على تصحيح وتحسين الإجراءات التي كانت تستخدم لإجراء تلك التنبؤات السابقة.

الأهمية النسبية

خاصية ١١ تكون المعلومات ذات أهمية نسبية، إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها، أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. بعبارة أخرى، تعد الأهمية النسبية جانباً محدداً من الملاءمة - للمنشأة - يستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق تقرير مالي لمنشأة بعينها، أو إلى حجم هذه البنود أو إليهما معا. وبالتالي، لا يمكن أن يحدد المجلس حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد - مسبقاً – ما قد يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

التعبير الصادق

خاصية ١٢ تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وبأرقام. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر – فقط – عن الظواهر الملائمة، بل يجب أن تعبر - أيضاً – بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها. ولكي يكون التعبير صادقاً بشكل كامل، يجب أن يكون للوصف ثلاث خصائص، حيث يجب أن يكون كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ. قطعاً، يعد الكمال أمراً نادراً، إذا كان قابلاً للتحقيق على الإطلاق. إن هدف المجلس هو تعظيم تلك الخصائص إلى الحد الممكن.

خاصية ١٣ يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية. فعلى سبيل المثال، سيشمل الوصف الكامل لمجموعة من الأصول – كحد أدنى - وصفاً لطبيعة الأصول في المجموعة، ووصفاً رقمياً لجميع الأصول في المجموعة، وتوضيحا لما يعبر عنه الوصف الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، أو التكلفة المعدلة، أو القيمة العادلة). وقد يستلزم الوصف الكامل لبعض البنود توضيحات لحقائق مهمة عن جودة وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها، والإجراء المستخدم لتحديد الوصف الرقمي.

خاصية ١٤ يخلو الوصف المحايد من التحيز في اختيار المعلومات المالية، أو عرضها. فالوصف المحايد لا يكون متحيزاً، أو ينطوي على محاباة، أو يكون مؤكداً، أو غير مؤكد، أو خلاف ذلك يشوبه تلاعب لزيادة احتمال تلقي المعلومات المالية – بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه - من قبل المستخدمين. ولا تعنى المعلومات المحايدة معلومات بدون غرض، أو بدون تأثير على السلوك. على العكس تماماً، تكون المعلومات المالية الملائمة - بموجب التعريف – قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خاصية ١٥ لا يعنى التعبير الصادق الدقة في جميع الجوانب. ويعني الخلو من الخطأ أنه لا يوجد أخطاء، أو حذف في وصف الظاهرة، وأنه قد أُختير وطُبق الإجراء المستخدم لإنتاج المعلومات التي يتم التقرير عنها بدون أخطاء في الإجراء. في هذا السياق، لا يعنى الخلو من الخطأ الدقة الكاملة في جميع الجوانب. فعلى سبيل المثال، لا يمكن تحديد ما إذا كان تقدير سعر غير مرصود أو قيمة غير مرصودة تقديراً دقيقاً أو غير دقيق. بالرغم من ذلك، يمكن أن يكون التعبير عن ذلك التقدير صادقاً، إذا وُصف المبلغ – بشكل واضح ودقيق – على أنه تقدير، وإذا تم توضيح طبيعة وحدود إجراء التقدير، وإذا لم تحدث أخطاء في اختيار وتطبيق الإجراء المناسب لتطوير التقدير.

خاصية ١٦ ليس بالضرورة أن ينتج عن التعبير الصادق – بحد ذاته – معلومات مفيدة. فعلى سبيل المثال، قد تتلقى المنشأة المعدة للتقرير عقارات وآلات ومعدات من خلال منحة حكومية. من الواضح أن التقرير عن اقتناء المنشأة لأصل بدون تكلفة سيعبر - بصدق - عن تكلفته، ولكن – من المحتمل – ألا تكون تلك المعلومة مفيدة تماماً. مثال آخر أكثر وضوحا هو تقدير المبلغ الذي ينبغي أن يُعدل به المبلغ الدفتري لأصل ليعكس الهبوط في قيمة الأصل. يمكن أن يكون هذا التقدير تعبيراً صادقاً إذا طبقت المنشأة المعدة للتقرير إجراءً مناسباً، ووصفت التقدير – بشكل صحيح - ووضحت أي حالات عدم تأكد تؤثر - بشكل جوهري – على التقدير. بالرغم من ذلك، إذا كانت درجة عدم التأكد في مثل هذا التقدير كبيرة جداً، فلن يكون هذا التقدير - بعينه – مفيداً. وبعبارة أخرى، تكون ملاءمة الأصل الذي يُعبر عنه - بصدق – محل شك. وإذا لم يوجد تعبير بديل يكون أكثر صدقاً، فإن هذا التقدير يمكن أن يوفر أفضل المعلومات المتاحة.

تطبيق الخصائص النوعية الأساس

خاصية ١٧ حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملائمة - وفي ذات الوقت – مُعبر عنها بصدق. فالتعبير الصادق عن ظاهرة غير ملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لا يساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات جيدة.

خاصية ١٨ عادة ما يكون إجراء تطبيق الخصائص النوعية الأساس أكثر كفاءة وفعالية كما يلي: (مع مراعاة آثار الخصائص المعززة وقيد التكلفة، التي لم تؤخذ في الحسبان في هذا المثال). أولاً: تحديد ظاهرة اقتصادية من الممكن أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المعدة للتقرير. ثانياً: تحديد نوع المعلومات عن تلك الظاهرة التي ستكون أكثر ملاءمة إذا كانت متاحة ويمكن التعبير عنها بصدق. ثالثاً: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات متاحة ويمكن أن يُعبر عنها بصدق. وإذا تم ذلك، فإن إجراء استيفاء الخصائص النوعية الأساس ينتهي عند هذه النقطة. وإلا فيكرر الإجراء مع النوع التالي الأكثر ملاءمة من المعلومات.

الخصائص النوعية المعززة

خاصية ١٩ تعد القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم، خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تعد ملائمة، وعُبِّر عنها بصدق. قد تساعد الخصائص النوعية المعززة - أيضاً – في تحديد أي طريقتين ينبغي أن تُستخدم لوصف ظاهرة، إذا كانت كلتاهما ملائمة، ومُعبرةً عن الظاهرة - بصدق – على نحو متساوٍ.

القابلية للمقارنة

خاصية ٢٠ تنطوي قرارات المستخدمين على اختيار من بين بدائل، على سبيل المثال، البيع، أو الاحتفاظ باستثمار، أو الاستثمار في المنشأة المعدة للتقرير أو منشأة أخرى. وبالتالي، تعد المعلومات عن المنشأة المعدة للتقرير أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى، أو لتاريخ آخر.

خاصية ٢١ تعد القابلية للمقارنة الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين البنود. بخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد. تتطلب المقارنة بندين اثنين–على الأقل.

خاصية ٢٢ رغم أن الثبات يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان. فالثبات يشير إلى استخدام الطرق نفسها للبنود نفسها، إما من فترة إلى فترة داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في فترة واحدة عبر المنشآت. تعد القابلية للمقارنة الهدف؛ أما الثبات فهو يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خاصية ٢٣ القابلية للمقارنة ليست هي التطابق التام. حتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة، والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا تُعزز قابلية المعلومات المالية للمقارنة من خلال جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، كما لا تُعزز من خلال جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة.

خاصية ٢٤ من المحتمل تحقيق درجة ما من القابلية للمقارنة من خلال استيفاء الخصائص النوعية الأساس. ينبغي أن يحوز التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية ملائمة - بالطبع – على درجة ما من القابلية للمقارنة مع التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية ملائمة مشابهة من قبل منشأة أخرى معدة للتقرير.

خاصية ٢٥ رغم أنه يمكن التعبير عن ظاهرة اقتصادية معينة - بصدق – بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبية بديلة للظاهرة الاقتصادية نفسها، يقلص من القابلية للمقارنة.

القابلية للتحقق

خاصية ٢٦ تساعد القابلية للتحقق على التأكيد للمستخدمين بأن المعلومات تعبر - بصدق – عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها. وتعنى القابلية للتحقق أنه بإمكان مراقبين مختلفين، على قدر من المعرفة ومستقلين، التوصل إلى إجماع، رغم أنه ليس من الضروري أن يكون اتفاقاً كاملاً، على أن وصفاً معيناً هو تعبير صادق. لا يلزم المعلومات الكمية أن تكون تقديراً لنقطة واحدة حتى تكون قابلة للتحقق. يمكن التحقق - أيضاً – من نطاق من المبالغ المحتملة ومن الاحتمالات المتعلقة بها.

خاصية ٢٧ يمكن أن يكون التحقق مباشراً، أو غير مباشر. يعنى التحقق المباشر التحقق من مبلغ، أو تعبير آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، من خلال عد النقد. ويعنى التحقق غير المباشر فحص المدخلات لنموذج أو معادلة، أو أسلوب آخر، وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها. مثال ذلك التحقق من المبلغ الدفتري للمخزون من خلال فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون آخر المدة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً).

خاصية ٢٨ قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التوضيحات والمعلومات المالية المستقبلية إلا في فترة مستقبلية، إذا كان هذا ممكناً على الإطلاق. ولمساعدة المستخدمين على تحديد ما إذا كانوا يريدون استخدام تلك المعلومات، فإنه عادةً ما يكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساس، وطرق جمع المعلومات والعوامل والظروف الأخرى التي تؤيد المعلومات.

توفير المعلومات في الوقت المناسب

خاصية ٢٩ يعنى توفير المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم. وبشكل عام، كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة. وبالرغم من ذلك، قد تتصف بعض المعلومات بأنها مُوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة التقرير، نظراً لأنه - على سبيل المثال – قد يحتاج بعض المستخدمين لتحديد وتقدير الاتجاهات.

القابلية للفهم

خاصية ٣٠ إن تصنيف، وتوصيف وعرض المعلومات – بشكل واضح وموجز – يجعلها قابلة للفهم.

خاصية ٣١ تعد بعض الظواهر معقدة بشكل متأصل، ولا يمكن جعلها سهلة للفهم. قد يؤدى استبعاد المعلومات عن تلك الظواهر من التقارير المالية إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. وبالرغم من ذلك، ستكون تلك التقارير غير كاملة، وبناءً عليه، يُحتمل أن تكون مضللة.

خاصية ٣٢ تُعد التقارير المالية للمستخدمين الذين على قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يستعرضون المعلومات ويحللونها بقدر من العناية. أحيانا، قد يحتاج المستخدمون، المطلعون والجادون، إلى الحصول على مساعدة مستشار لفهم معلومات عن ظواهر اقتصادية معقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المعززة

خاصية ٣٣ ينبغي أن تُعظم الخصائص النوعية المعززة إلى الحد الممكن. وبالرغم من ذلك، لا تستطيع الخصائص النوعية المعززة – سواء بشكل فردي أو كمجموعة – أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة، أو غير مُعبر عنها بصدق.

خاصية ٣٤ يعد تطبيق الخصائص النوعية المعززة إجراءً متكرراً لا يتبع ترتيباً محدداً. فأحيانا، قد يجب تقليص خاصية نوعية معززة لتُعظم خاصية نوعية أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المفيد التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة، كنتيجة للتطبيق – بأثر مستقبلي – لمعيار تقرير مالي جديد، لتحسين الملاءمة، أو التعبير الصادق في المدى الأطول. يمكن أن تعوض الإفصاحات المناسبة – بشكل جزئي – عدم القابلية للمقارنة.

قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد

خاصية ٣٥ تعد التكلفة قيداً شائعاً على المعلومات التي يمكن توفيرها من خلال التقرير المالي. إن التقرير عن المعلومات المالية يتطلب تكاليف، ومن المهم أن تكون تلك التكاليف مبررة من خلال منافع التقرير عن تلك المعلومات. وتوجد أنواع عديدة من التكاليف والمنافع التي ينبغي أن تُؤخذ في الحسبان.

خاصية ٣٦ يبذل مُوفرو المعلومات المالية معظم جهودهم في جمع المعلومات المالية، والتعامل معها، والتحقق منها ونشرها، ولكن – في النهاية – يتحمل المستخدمون تلك التكاليف في شكل عوائد مخفضة. يتحمل مستخدمو المعلومات المالية - أيضاً – تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المُوفرة. وإذا لم تُوفر المعلومات اللازمة، فإن المستخدمين يتحملون تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر، أو لتقديرها.

خاصية ٣٧ يساعد التقرير عن المعلومات المالية التي تعد ملائمة وتعبر - بصدق – عما تستهدف أن تعبر عنه المستخدمين على اتخاذ القرارات بمزيد من الثقة. وينتج عن هذا عمل أسواق رأس المال بشكل أكثر كفاءة، وتكلفة أقل لرأس المال للاقتصاد ككل. أيضاً، يتلقى مستثمر، أو مقرض، أو دائن آخر بعينه، منافع من خلال اتخاذ قرارات أكثر استنارة. بالرغم من ذلك، من غير الممكن أن توفر التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يجدها كل مستخدم ملائمة.

خاصية ٣٨ عند تطبيق قيد التكلفة، يُقدر المجلس ما إذا كان – من المحتمل – أن تبرر منافع التقرير عن معلومات معينة التكاليف التي يتم تحملها لتوفير واستخدام تلك المعلومات. عند تطبيق قيد التكلفة على تطوير معيار تقرير مالي مقترح، يسعى المجلس لمعلومات من مُوفري المعلومات المالية، والمستخدمين، والمراجعين، والأكاديميين، والآخرين عن الطبيعة والكمية المتوقعة لمنافع وتكاليف ذلك المعيار. في معظم المواقف، تستند التقديرات إلى خليط من المعلومات الكمية والنوعية.

خاصية ٣٩ بسبب ملازمة الجوانب الشخصية، سوف تختلف تقديرات الأفراد المختلفة لتكاليف ومنافع التقرير عن بنود معينة من المعلومات المالية. وبناءً عليه، يسعى المجلس إلى الأخذ في الحسبان التكاليف والمنافع المتعلقة بالتقرير المالي بشكل عام، وليس - فقط – المتعلقة بمنشآت معدة للتقرير بعينها. ولا يعنى ذلك أن تقديرات التكاليف والمنافع تبرر - دائماً - نفس متطلبات التقرير لجميع المنشآت. قد تكون الاختلافات مناسبة نظراً للأحجام المختلفة للمنشآت، أو للطرق المختلفة لزيادة رأس المال (بشكل عام، أو بشكل خاص)، أو لاحتياجات المستخدمين المختلفين أو لعوامل أخرى.

المحتويات	من الفقــرات
الفصل الرابع: "الإطار" (١٩٨٩): النص المتبقي	

الفصل الرابع: «الإطار» (١٩٨٩): النص المتبقي

لم يُعدل النص المتبقي من الإطار لإعداد وعرض القوائم المالية (١٩٨٩)، ليعكس التغيرات التي تمت بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ عرض القوائم المالية (المُنقح في سنة ٢٠٠٧).

سيُحدث- أيضاً- النص المتبقي عند أخذ المجلس عناصر القوائم المالية وأسس قياسها في الحسبان.

الافتراض الأساس

الاستمرارية

١.٤ تُعد القوائم المالية - عادة – بافتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة، وستستمر في العمل خلال المستقبل المنظور. وبالتالي، فإنه يُفترض أنه ليس للمنشأة النية ولا الحاجة لتصفية، أو لتخفيض نطاق عملياتها – بشكل ذي أهمية نسبية؛ وإذا كانت توجد تلك النية أو الحاجة، فإنه يمكن أن تعد القوائم المالية على أسس مختلفة، وفي هذه الحالة، يُفصح عن الأساس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٢.٤ تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى عن طريق تجميعها في فئات واسعة، وفقاً لخصائصها الاقتصادية. يطلق على هذه الفئات الواسعة اصطلاح عناصر القوائم المالية. إن العناصر المرتبطة - بشكل مباشر – بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية. إن العناصر المرتبطة - بشكل مباشر – بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي - عادةً – عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، ومن ثم، لا يحدد "إطار المفاهيم" عناصر متفردة لهذه القائمة.

٣.٤ ينطوي عرض هذه العناصر – في الميزانية وقائمة الدخل – على إجراء تبويب فرعي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تُصنف الأصول والالتزامات بحسب طبيعتها، أو وظيفتها في أعمال المنشأة، من أجل إظهار المعلومات بالطريقة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المركز المالي

٤.٤ إن العناصر المرتبطة - بشكل مباشر – بقياس المركز المالي، هي الأصول، والالتزامات وحقوق الملكية. وتُعرف هذه العناصر كما يلي:

(أ) الأصل هو مورد تُسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة.

(ب) الالتزام هو التزام حالي على المنشأة ناشئٌ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.

(ج) حق الملكية هو الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

٤ . ٥ تحدد تعريفات الأصل والالتزام السمات الأساس لها، ولكنها لا تحاول تحديد الضوابط التي يلزم استيفاؤها قبل أن تُثبت في الميزانية. وبالتالي، تشمل التعريفات البنود التي لا تُثبت على أنها أصول أو التزامات في الميزانية، نظراً لأنها لا تستوفي ضوابط الإثبات التي نُوقشت في الفقرات ٤ . ٣٧ - ٤ . ٥٣ . وبالتحديد، يجب أن يكون التوقع بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى، أو من المنشأة، مؤكداً - بشكل كافٍ - لاستيفاء ضابط الاحتمال في الفقرة ٤ . ٣٨ قبل أن يُثبت أصل أو التزام.

٤ . ٦ عند تقدير ما إذا كان بند ما يستوفي تعريف أصل، أو التزام، أو حقوق ملكية، فإنه يلزم الاهتمام بجوهره الأساس، وواقعه الاقتصادي، وليس مجرد شكله القانوني. وبالتالي، على سبيل المثال، في حالة الإيجار التمويلي، فإن الجوهر والواقع الاقتصادي هو أن المستأجر يقتني المنافع الاقتصادية لاستخدام الأصل المستأجر خلال الجزء الأكبر من حياته الإنتاجية في مقابل الدخول في التزام لدفع مقابل هذا الحق مبلغاً يقترب من القيمة العادلة للأصل والأعباء المالية المرتبطة بذلك. وبالتالي، ينشأ عن الإيجار التمويلي بنود تستوفي تعريف أصل والتزام، وتُثبت على هذا النحو في الميزانية للمستأجر.

٤ . ٧ قد تشمل الميزانيات المُعدة وفقاً للمعايير الدولية الحالية للتقرير المالي بنوداً لا تستوفي تعريفات أصل أو التزام ولا تظهر كجزء من حقوق الملكية. بالرغم من ذلك، فإن التعريفات المحددة في الفقرة ٤ . ٤ ستحكم المراجعات المستقبلية للمعايير الدولية الحالية للتقرير المالي ولصياغة المعايير الدولية المستقبلية للتقرير المالي.

الأصـول

٤ . ٨ إن المنفعة الاقتصادية المستقبلية الكامنة في أصل ما، هي إمكانية أن يساهم - بشكل مباشر أو غير مباشر - في تدفق النقد، ومعادِلات النقد إلى المنشأة. قد تكون الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزءً من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ الإمكانية - أيضا - شكل قابلية التحول إلى نقد، أو مُعادلات للنقد، أو قدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، كما في حالة عملية تصنيع بديلة تُخفض تكاليف الإنتاج.

٤ . ٩ عادة تُوظف المنشأة أصولها لإنتاج سلع، أو خدمات قادرة على إشباع رغبات، أو احتياجات العملاء؛ ونظراً لأن هذه السلع أو الخدمات تستطيع أن تشبع هذه الرغبات، أو الاحتياجات، فإن العملاء مستعدون للدفع مقابلها، وبالتالي، يساهمون في التدفق النقدي للمنشأة. يقدم النقد - في حد ذاته - خدمة للمنشأة، نظراً لسيطرته على الموارد الأخرى.

٤ . ١٠ يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في أصل ما أن تتدفق إلى المنشأة بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن للأصل:

(أ) أن يستخدم منفرداً، أو بالاشتراك مع أصول أخرى في إنتاج سلع، أو خدمات تباع من قبل المنشأة؛ أو

(ب) أن يُبادل بأصول أخرى؛ أو

(ج) أن يستخدم لتسوية التزام؛ أو

(د) أن يوزع على ملاك المنشأة.

٤ . ١١ كثير من الأصول، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات، لها كيان مادي. وبالرغم من ذلك، لا يعد الشكل المادي أمراً أساساً لوجود أصل؛ وبالتالي، فإن براءات الاختراع وحقوق التأليف، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان يُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وإذا كانت المنشأة تُسيطر عليها.

٤ . ١٢ ترتبط كثير من الأصول، على سبيل المثال، المبالغ مستحقة التحصيل والعقارات، بحقوق قانونية، بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند تحديد وجود أصل، لا يعد حق الملكية أمراً أساساً؛ وبالتالي، على سبيل المثال، فإن العقار المحتفظ به بموجب عقد إيجار يعد أصلاً، إذا كانت المنشأة تسيطر على المنافع المتوقع أن تتدفق من العقار. ورغم أن قدرة المنشأة على السيطرة على المنافع تكون - عادةً - نتيجة لحقوق قانونية، فإن البند يمكن - مع ذلك - أن يستوفي تعريف الأصل، حتى عندما لا توجد سيطرة قانونية. فعلى سبيل المثال، فإن المعرفة التي يتم الحصول عليها من نشاط تطوير يمكن -إذا تمت المحافظة على تلك المعرفة سراً - أن ينطبق عليها تعريف الأصل عندما تسيطر المنشأة على المنافع المتوقع أن تتدفق منها.

٤ . ١٣ تنتج أصول المنشأة من معاملات سابقة، أو أحداث سابقة أخرى. تحصل المنشآت - عادة – على الأصول من خلال شرائها، أو إنتاجها، ولكن يمكن أن تُولد معاملات أو أحداث أخرى أصولاً؛ من أمثلتها العقارات التي تتسلمها المنشأة من الحكومة على أنها جزء من برنامج لتشجيع النمو الاقتصادي في منطقة ما، واكتشاف الثروات المعدنية. لا ينشأ عن المعاملات أو الأحداث المتوقع أن تحدث في المستقبل – في حد ذاتها – أصول؛ وبالتالي، على سبيل المثال، لا ينطبق على نية شراء مخزون – في حد ذاتها – تعريف الأصل.

٤ . ١٤ يوجد ارتباط وثيق بين تحمل النفقة وتوليد الأصول، لكن - ليس بالضرورة - أن يتزامنا. وبالتالي، عندما تتحمل المنشأة نفقة ما، فإن ذلك قد يوفر دليلاً على السعي لمنافع اقتصادية مستقبلية، ولكنه ليس دليلاً قاطعاً على أنه قد تم الحصول على بند ما يستوفي تعريف الأصل. وبالمثل، فإن غياب النفقة المتعلقة بذلك لا يمنع بنداً من استيفاء تعريف الأصل، وأن يصبح - بالتالي – مرشحاً للإثبات في الميزانية؛ على سبيل المثال، يمكن أن تستوفي البنود التي تم التبرع بها للمنشأة تعريف الأصل.

الالتزامات

٤ . ١٥ أحد الخصائص الأساسية للالتزام هي أن على المنشأة التزام حالي. يُعد الالتزام واجباً، أو مسؤولية للعمل أو التصرف بطريقة معينة. قد تكون الالتزامات واجبة النفاذ قانوناً نتيجة لعقد ملزم أو لمتطلب تشريعي. يكون هذا هو الحال - عادة – وعلى سبيل المثال، مع المبالغ واجبة السداد مقابل السلع والخدمات المستلمة. وبالرغم من ذلك، تنشأ الالتزامات - أيضا – من ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في المحافظة على علاقات أعمال جيدة، أو في التصرف بطريقة عادلة. فعلى سبيل المثال، إذا قررت المنشأة، كنوع من السياسة، أن تقوم بتدارك العيوب في منتجاتها حتى عندما تظهر هذه العيوب بعد انقضاء فترة الضمان، فإن المبالغ المتوقع إنفاقها والمتعلقة بسلع مُباعة بالفعل، تعد التزامات.

٤ . ١٦ يلزم التمييز بين التزام حالي والتزام مستقبلي. لا ينشأ عن قرار إدارة المنشأة– في حد ذاته – باقتناء أصول في المستقبل التزام حالي. عادة، ينشأ الالتزام – فقط – عند تسليم الأصل، أو عندما تدخل المنشأة في اتفاق غير قابل للإلغاء لاقتناء الأصل. في الحالة الأخيرة، فإن الطبيعة غير القابلة للإلغاء في الاتفاق تعني أن العواقب الاقتصادية لعدم تنفيذ الالتزام، على سبيل المثال، نظراً لوجود غرامة كبيرة، تترك للمنشأة حق اختيار محدود، إن وجد، لتجنب التدفق الخارج للموارد إلى طرف آخر.

٤ . ١٧ تنطوي تسوية التزام حالي - عادة – على تخلي المنشأة عن موارد تنطوي على منافع اقتصادية من أجل الوفاء بمطالبة الطرف الأخر. يمكن أن تحدث تسوية التزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال، من خلال:

(أ) دفع نقد؛ أو

(ب) تحويل أصول أخرى؛ أو

(ج) تقديم خدمات؛ أو

(د) استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر؛ أو

(هـ) تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية.

يمكن - أيضاً – إطفاء الالتزام من خلال وسائل أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه، أو فقدانها.

٤ . ١٨ تنتج الالتزامات عن معاملات سابقة، أو أحداث سابقة أخرى. وبالتالي، على سبيل المثال، ينشأ عن اقتناء السلع، واستخدام الخدمات دائنين تجاريين (ما لم يكن قد تم دفعها مقدماً، أو عند الاستلام)، كما ينتج عن تلقي قرض بنكي التزام بتسديد القرض. يمكن أن تثبت المنشأة - أيضاً – الحسومات المسموح بها في المستقبل، والمُستندة إلى مشتريات العملاء السنوية، على أنها التزامات؛ في هذه الحالة، فإن بيع السلع في السابق هو المعاملة التي نشأ عنها الالتزام.

٤ . ١٩ يمكن قياس بعض الالتزامات - فقط - من خلال استخدام درجة كبيرة من التقدير. تصف بعض المنشآت هذه الالتزامات على أنها المخصصات. في بعض الدول، لا تعد مثل هذه المخصصات التزامات، نظراً لأن مفهوم الالتزام يُعرف بشكل ضيق، بحيث يشمل - فقط – المبالغ التي يمكن تحديدها دون الحاجة لإجراء تقديرات. يتبع تعريف الالتزام الوارد في الفقرة ٤ . ٤ منهجاً أوسع. وبالتالي، عندما ينطوي مخصص على التزام حالي، وينطبق عليه باقي التعريف، فإنه يعد التزاماً حتى ولو كان ينبغي تقدير المبلغ. ومن أمثلته المخصصات للمدفوعات التي ستتم بموجب ضمانات حالية، والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

٤ . ٢٠ بالرغم من تعريف حقوق الملكية في الفقرة ٤ . ٤ على أنها حصة متبقية، فإنه يمكن تصنيفها فرعياً في الميزانية. فعلى سبيل المثال، في الشركة المساهمة، قد يتم إظهار – بشكل منفصل – الأموال المساهم بها من قبل حملة الأسهم، والأرباح المبقاة، والاحتياطيات التي تمثل تخصيصات للأرباح المبقاة، والاحتياطيات التي تتمثل في تعديلات المحافظة على رأس المال. يمكن أن تكون مثل هذه التصنيفات ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في مجال اتخاذ القرارات عندما تشير القيود القانونية أو القيود الأخرى إلى قدرة المنشأة على توزيع حقوق ملكيتها، أو خلاف ذلك تخصيصها لغرض ما. يمكن أن تنعكس - أيضاً – حقيقة أن الأطراف التي لها حصص ملكية في منشأة ما لها حقوق مختلفة فيما يتعلق بتلقي توزيعات الأرباح أو استرداد حقوق الملكية المساهم بها.

٤ . ٢١ تُكون الاحتياطيات أحياناً بموجب تشريع، أو قانون آخر من أجل إعطاء المنشأة ودائنيها تدابير إضافية للحماية من آثار الخسائر. قد يتم تكوين احتياطيات أخرى إذا كان القانون الضريبي الوطني يمنح إعفاءات من التزامات الضرائب، أو تخفيضات فيها عندما تُجرى تحويلات إلى مثل هذه الاحتياطيات. يعد وجود هذه الاحتياطيات القانونية، والتشريعية والضريبية، وحجمها، معلومات يمكن أن تكون ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات. تعد التحويلات إلى مثل هذه الاحتياطيات تخصيصات للأرباح المبقاة وليست مصروفات.

٤ . ٢٢ يعتمد المبلغ الذي تظهر به حقوق الملكية في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات. عادةً لا يتطابق المبلغ المجمع لحقوق الملكية - إلا بالصدفة فقط – مع القيمة السوقية المجمعة لأسهم المنشأة، أو مع المبلغ الذي يمكن أن ينشأ عن استبعاد إما صافي الأصول - على أساس تدريجي – أو المنشأة ككل على أساس الاستمرارية.

٤ . ٢٣ غالباً تتم مباشرة الأنشطة التجارية، والصناعية وأنشطة الأعمال عن طريق منشآت مثل المنشآت الفردية، وشركات التضامن، والاوقاف، وأشكال متنوعة من تعهدات الأعمال الحكومية. يختلف - غالباً – الإطار القانوني، والتنظيمي لمثل هذه المنشآت عن الإطار الذي ينطبق على شركات المساهمة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك بعض القيود –إن وجدت أصلاً – على توزيع المبالغ المتضمنة في حقوق الملكية على الملاك وغيرهم من المستفيدين. ومع ذلك، يعد تعريف حقوق الملكية، والجوانب الأخرى في "إطار المفاهيم" التي تتناول حقوق الملكية، مناسبة لمثل هذه المنشآت.

الأداء

٤ . ٢٤ كثيراً ما يستخدم الربح على أنه مقياس للأداء، أو أساس لمقاييس أخرى، مثل العائد على الاستثمار، أو ربحية السهم. إن العناصر المرتبطة - بشكل مباشر – بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. يعتمد إثبات وقياس الدخل والمصروفات، وبالتالي الربح – جزئيا – على مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد قوائمها المالية. تُناقش هذه المفاهيم في الفقرات ٤ . ٥٧ – ٤ . ٦٥.

٤. ٢٥ تُعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة، أو نقصان في الأصول، أو تحمل التزامات، ينتج عنها نقصان في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية.

٤. ٢٦ تحدد تعريفات الدخل والمصروفات سماتهم الأساس، لكنها لا تحاول تحديد الضوابط التي يلزم أن تُستوفى قبل أن تُثبت في قائمة الدخل. تُناقش ضوابط إثبات الدخل والمصروفات في الفقرات ٤. ٣٧ - ٤. ٥٣.

٤. ٢٧ يمكن عرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة وذلك لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، من الممارسات الشائعة أن يُميز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتلك التي لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. يتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعد ملائماً في تقويم قدرة المنشأة على توليد نقد ومُعادلات للنقد في المستقبل؛ على سبيل المثال، من غير المحتمل أن تحدث الأنشطة العرضية بشكل منتظم، مثل استبعاد استثمار طويل الأجل. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة، فإنه يلزم الاهتمام بطبيعة المنشأة وعملياتها. فقد تكون البنود التي تنشأ من الأنشطة العادية لإحدى المنشآت غير عادية فيما يتعلق بأخرى.

٤. ٢٨ إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف، والجمع بينهما بطرق مختلفة، يسمح – أيضاً - بإظهار مقاييس عديدة لأداء المنشأة. ولهذه المقاييس درجات مختلفة من الشمولية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تُظهر قائمة الدخل إجمالي الربح، والربح أو الخسارة من الأنشطة العادية قبل الضرائب، والربح أو الخسارة من الأنشطة العادية بعد الضرائب، والربح أو الخسارة.

الدخل

٤. ٢٩ يشمل تعريف الدخل كل من الإيراد والمكاسب. ينشأ الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويُشار إليه بمجموعة متنوعة من الأسماء المختلفة، بما في ذلك المبيعات، والأتعاب، والفائدة، وتوزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز والإيجار.

٤. ٣٠ تعبر المكاسب عن بنود أخرى ينطبق عليها تعريف الدخل، وقد تنشأ، أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. تعبر المكاسب عن الزيادات في المنافع الاقتصادية، وهي – على هذا النحو – لا تختلف في طبيعتها عن الإيرادات. وبالتالي، لا ينظر إليها على أنها عنصر منفصل في "إطار المفاهيم".

٤. ٣١ تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك التي تنشا عن استبعاد الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل - أيضاً – المكاسب غير المحققة؛ على سبيل المثال، تلك التي تنشا عن إعادة تقويم الأوراق المالية المتداولة، وتلك التي تنتج عن الزيادات في المبلغ الدفتري للأصول طويلة الأجل. عندما تُثبت المكاسب في قائمة الدخل، فإنه يتم – عادةً - إظهارها بشكل منفصل، نظراً لأن المعرفة بها تعد مفيدة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. يتم - غالباً – التقرير عن المكاسب بالصافي بعد طرح المصروفات المتعلقة بها.

٤. ٣٢ قد تُستلم أنواع متنوعة من الأصول، أو يتم زيادتها من خلال الدخل. ومن أمثلتها النقد، والمبالغ تحت التحصيل، والسلع والخدمات المُستلمة في مقابل سلع وخدمات مقدمة. قد ينتج الدخل – أيضاً – عن تسوية الالتزامات. فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشأة سلعاً وخدمات لمقرض في تسوية لالتزام بتسديد قرض حالي.

المصروفات

٤ . ٣٣ يشمل تعريف المصروفات الخسائر، إضافة إلى تلك المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. تشمل المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات، والأجور، والاستهلاك. وهي تأخذ - عادةً – شكل تدفق خارج، أو استنفاد لأصول مثل النقد، ومعادِلات النقد، والمخزون، والعقارات والآلات والمعدات.

٤ . ٣٤ تعبر الخسائر عن بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات، وقد تنشأ، أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. تعبر الخسائر عن النقصان في المنافع الاقتصادية، وهي – على هذا النحو – لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وبالتالي، لا ينظر إليها على أنها عنصر منفصل في "إطار المفاهيم".

٤ . ٣٥ تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، إضافة إلى تلك التي تنشا عن استبعاد الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات - أيضاً – الخسائر غير المحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في أسعار تبادل عملة أجنبية فيما يتعلق باقتراض المنشأة بهذه العملة. عندما تُثبت الخسائر في قائمة الدخل، فإنه يتم - عادةً – إظهارها بشكل منفصل، نظراً لأن المعرفة بها تعد مفيدة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويتم - غالباً – التقرير عن الخسائر بالصافي بعد طرح الدخل المتعلق بها.

تعديلات المحافظة على رأس المال

٤ . ٣٦ ينشأ عن إعادة تقويم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات زيادات، أو نقصان في حقوق الملكية. وبينما ينطبق على هذه الزيادات، أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، إلا أنها لا تُدرج في قائمة الدخل بموجب مفاهيم معينة للمحافظة على رأس المال. وبدلاً من ذلك، تُدرج هذه البنود في حقوق الملكية على أنها تعديلات المحافظة على رأس المال، أو احتياطيات إعادة تقويم. وتُناقش مفاهيم المحافظة على رأس المال في الفقرات ٤ . ٥٧ - ٤ . ٦٥ من "إطار المفاهيم".

إثبات عناصر القوائم المالية

٤ . ٣٧ الإثبات هو إجراء لإدراج بند في الميزانية أو قائمة الدخل، ينطبق عليه تعريف عنصر، ويستوفي ضوابط الإثبات المحددة في الفقرة ٤ . ٣٨. وينطوي على وصف البند بكلمات وبمبلغ نقدي وإدراج هذا المبلغ في مجاميع الميزانية، أو قائمة الدخل. ينبغي أن تُثبت البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات، في الميزانية، أو في قائمة الدخل. ولا يمكن تدارك الفشل في إثبات مثل هذه البنود من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا من خلال الإيضاحات، أو المواد التوضيحية.

٤ . ٣٨ينبغي أن يُثبت البند الذي يستوفي تعريف عنصر، إذا كان:

(أ) من المحتمل أن تتدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى، أو من المنشأة؛

(ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها[٤].

٤ . ٣٩ عند تقدير ما إذا كان بند ما يستوفي هذه الضوابط، ويكون بناءً على ذلك مؤهلاً لإثباته في القوائم المالية، فإنه يلزم الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية التي تمت مناقشتها في الفصل ٣ "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة". وتعنى العلاقة المتبادلة بين العناصر أن البند الذي يستوفي تعريف وضوابط الإثبات لعنصر معين، على سبيل المثال، أصل، يتطلب – بشكل تلقائي – إثبات عنصر آخر، على سبيل المثال، دخل، أو التزام.

٤ يمكن الاعتماد على المعلومات عندما تكون كاملة، ومحايدة، وخالية من الخطأ.

احتمال المنفعة الاقتصادية المستقبلية

٤٠.٤ يستخدم مفهوم الاحتمال في ضوابط الإثبات ليشير إلى درجة عدم التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى، أو من المنشأة. ويتماشى هذا المفهوم مع عدم التأكد الذي يميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة. تُجرى تقديرات لدرجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الأدلة المتاحة وقت إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل أن يُدفع مبلغ مستحق التحصيل مستحق للمنشأة، وفي حاله غياب أي دليل على عكس ذلك، فإن ذلك مبرراً لإثبات المبلغ مستحق التحصيل على أنه أصل. بالرغم من ذلك، فإنه لعدد كبير من المبالغ مستحقة التحصيل، يتم عادة الأخذ في الاعتبار احتمال بعض درجات عدم الدفع؛ وبالتالي، فإنه يُثبت مصروف يمثل الانخفاض المتوقع في المنافع الاقتصادية.

إمكانية الاعتماد على القياس

٤١.٤ إن الضابط الثاني لإثبات بند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. في كثير من الحالات، يجب تقدير التكلفة أو القيمة؛ ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءً أساسا في إعداد القوائم المالية، ولا يُقلل من إمكانية الاعتماد عليها. بالرغم من ذلك، عندما لا يمكن إجراء تقدير معقول، فإنه لا يُثبت البند في الميزانية، أو في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، قد تستوفي المتحصلات المتوقعة من دعوى قضائية تعريفات كل من الأصل والدخل، إضافة إلى ضابط الاحتمال للإثبات، وبالرغم من ذلك، فإنه إذا لم يكن ممكناً قياس المطالبة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه لا ينبغي أن تُثبت على أنها أصل أو دخل؛ وبالرغم من ذلك، فإنه يُفصح عنها في الإيضاحات، أو المواد التوضيحية أو الجداول التكميلية.

٤٢.٤ قد يتأهل بند ما، سبق أن أخفق في استيفاء ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٤.٣٨ في لحظة زمنية معينة، للإثبات في تاريخ لاحق كنتيجة للظروف، أو الأحداث اللاحقة.

٤٣.٤ إن البند الذي تتوافر فيه الخصائص الأساس لعنصر، ولكنه يخفق في استيفاء ضوابط الإثبات، قد يبرر - مع ذلك - الإفصاح عنه في الإيضاحات، أو المواد التوضيحية، أو الجداول التكميلية. ويعتبر هذا مناسباً عندما تعد المعرفة بالبند ملائمة لتقويم المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

إثبات الأصول

٤٤.٤ يُثبت أصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة، وأن يكون للأصل تكلفة، أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٤٥.٤ لا يُثبت أصل في الميزانية، عندما يتم تحمل نفقة من غير المحتمل أن تتدفق لها منافع اقتصادية إلى المنشأة بعد الفترة المحاسبية الحالية. وبدلاً من ذلك، فإنه ينتج عن مثل هذه المعاملة إثبات مصروف في قائمة الدخل. ولا تعني هذه المعالجة - ضمناً - أنه لم تكن نية الإدارة من تحمل النفقة توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، أو أنه قد تم تضليل الإدارة. إن مضمون ذلك – فقط - هو أن درجة التأكد بأن المنافع الاقتصادية ستتدفق إلى المنشأة بعد الفترة المحاسبية الحالية غير كافيه لتبرير إثبات الأصل.

إثبات الالتزامات

٤٦.٤ يُثبت التزام في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن ينتج عن تسوية التزام حالي تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، وأن المبلغ الذي ستتم به التسوية يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي الواقع العملي، فإن الالتزامات

الناتجة عن العقود التي يتساوى أطرفها تناسبيا في عدم تنفيذها (على سبيل المثال، الالتزامات عن مخزون صدر له أمر توريد، ولكنه لم يُستلم بعد) لا تُثبت - بشكل عام – على أنها التزامات في القوائم المالية. بالرغم من ذلك، قد ينطبق على مثل هذه الالتزامات تعريف الالتزامات وقد تُؤهل للإثبات، شريطة أن تستوفي ضوابط الإثبات في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف، يقتضي إثبات الالتزامات إثبات الأصول، أو المصروفات المتعلقة بها.

إثبات الدخل

٤. ٤٧ يُثبت الدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو نقص في التزام يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويعنى ذلك – في الواقع – أن إثبات الدخل يحدث – بشكل متزامن – مع إثبات الزيادات في الأصول، أو النقصان في الالتزامات (على سبيل المثال، صافي الزيادة في الأصول التي تنشأ عن بيع سلع أو خدمات، أو النقص في الالتزامات الذي ينشأ عن التنازل عن دين مستحق).

٤. ٤٨ تعد الإجراءات المُطبقة – عادةً - في الواقع العملي لإثبات الدخل، على سبيل المثال، متطلب أن الدخل ينبغي أن يُكتسب، تطبيقات لضوابط الإثبات في "إطار المفاهيم". تعد مثل هذه الإجراءات – بشكل عام – موجهة نحو قصر إثبات الدخل على تلك البنود التي يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها ولها درجة كافية من التأكد.

إثبات المصروفات

٤. ٤٩ تُثبت المصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية، متعلق بنقص في أصل، أو زيادة في التزام، يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. يعنى ذلك – في الواقع – أن إثبات المصروفات يحدث – بشكل متزامن – مع إثبات زيادة في الالتزامات، أو نقص في الأصول (على سبيل المثال، استحقاق حقوق الموظفين، أو استهلاك المعدات).

٤. ٥٠ تُثبت المصروفات في قائمة الدخل على أساس وجود ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها واكتساب بنود محددة من الدخل. يشار إلى هذا الاجراء - عادةً - على أنه مقابلة التكاليف مع الإيرادات، وينطوي على إثبات – متزامن أو مترافق – للإيرادات والمصروفات التي تنتج - بشكل مباشر ومشترك – من نفس المعاملات، أو الأحداث أخرى؛ على سبيل المثال، تُثبت المكونات المتنوعة للمصروف التي تتكون منها تكلفة البضاعة المباعة في نفس وقت إثبات الدخل المُستمد من بيع البضاعة. وبالرغم من ذلك، لا يسمح تطبيق مفهوم المقابلة بموجب "إطار المفاهيم" بإثبات بنود في الميزانية لا ينطبق عليها تعريف الأصول، أو الالتزامات.

٤. ٥١ عندما يكون متوقعاً أن تنشأ منافع اقتصادية على مدى عدة فترات محاسبية، وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده - فقط – بصورة عامة أو بشكل غير مباشر، فإنه تُثبت المصروفات في قائمة الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية. وغالباً ما يعد ذلك ضرورياً عند إثبات المصروفات المرتبطة باستخدام الأصول مثل العقارات والآلات والمعدات، والشهرة، وبراءات الاختراع والعلامات التجارية؛ في مثل هذه الحالات، يشار إلى المصروف على أنه استهلاك، أو إطفاء. يُقصد من إجراءات التوزيع تلك أن تُثبت المصروفات في الفترات المحاسبية التي تُستهلك، أو تنقضي فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٤. ٥٢ يتم إثبات النفقة مصروفا في قائمة الدخل فوراً عندما لا تنتج أي منافع اقتصادية مستقبلية، أو عندما تصل المنافع الاقتصادية إلى المدى الذي لا تتأهل بعده، أو تتوقف تلك المنافع عن تؤهلها، للإثبات في الميزانية على أنها أصل.

٤. ٥٣ يتم إثبات مصروف - أيضاً – في قائمة الدخل في تلك الحالات التي يتم فيها تحمل التزام بدون إثبات أصل، كما هو الحال عندما ينشأ التزام بموجب ضمان منتج.

قياس عناصر القوائم المالية

٤. ٥٤ القياس هو إجراء لتحديد المبالغ النقدية التي تُثبت وتُسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل. ينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس.

٤. ٥٥ يستخدم عدد من أسس القياس المختلفة وبدرجات متفاوتة وبتوليفات متنوعة في القوائم المالية. وتشمل ما يلي:

(أ) التكلفة التاريخية. تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد المدفوع، أو بالقيمة العادلة للعوض المُقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها. تُسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المُستلمة في مقابل الالتزام، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل)، بمبالغ النقد أو مُعادِلات النقد المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال.

(ب) التكلفة الجارية. تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي كان سيُدفع في حال اقتناء الأصل نفسه أو أصل مماثل له في الوقت الحالي. تُسجل الالتزامات بمبلغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصوم الذي كان سيُطلب لتسوية الالتزام في الوقت الحالي.

(ج) القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية). تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصل في ظل استبعاد عادي. تُسجل الالتزامات بقيم تسويتها، والتي هي مبالغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصومة المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزامات في السياق العادي للأعمال.

(د) القيمة الحالية. تُسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن يُولدها البند في السياق العادي للأعمال. تُسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، المتوقع أن تُطلب لتسوية الالتزامات في السياق العادي للأعمال.

٤. ٥٦ تعد التكلفة التاريخية أكثر أسس القياس تطبيقاً من قبل المنشآت في إعداد قوائمها المالية. ويكون هذا التطبيق - عادةً – مترافقاً مع أسس قياس أخرى. فعلى سبيل المثال، يُسجل المخزون - عادةً – بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تُسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتُسجل التزامات التقاعد بقيمتها الحالية. إضافة إلى ذلك، تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية تجاوباً مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

مفاهيم رأس المال

٤. ٥٧ تطبق معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال في إعداد قوائمها المالية. بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، يُعد رأس المال مرادفاً لصافي أصول المنشأة أو حقوق ملكيتها. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، يُعد رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المُستندة إلى، على سبيل المثال، وحدات الإنتاج اليومية.

٤. ٥٨ ينبغي أن يستند اختيار المنشأة للمفهوم المناسب لرأس المال إلى احتياجات مستخدمي القوائم المالية. وبالتالي، فإنه ينبغي أن يُطبق المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية معنيين - بشكل رئيس – بالمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية لرأس المال المستثمر. وبالرغم من ذلك، إذا كان الاهتمام الرئيس للمستخدمين هو بالقدرة التشغيلية للمنشأة، فإنه ينبغي أن يُستخدم المفهوم المادي لرأس المال. يبين المفهوم المُختار الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح، حتى وإن كانت هناك بعض صعوبات القياس في جعل المفهوم قابلاً للتطبيق.

مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح

٤ . ٥٩ ينشأ عن مفاهيم رأس المال الواردة في الفقرة ٤ . ٥٧، المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال:

(أ) المحافظة على رأس المال المالي. بموجب هذا المفهوم يُكتسب الربح – فقط – إذا فاق المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك خلال الفترة. يمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بوحدات نقدية اسمية، أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) المحافظة على رأس المال المادي. بموجب هذا المفهوم، يُكتسب الربح - فقط -إذا فاقت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق هذه الطاقة) في نهاية الفترة الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك خلال الفترة.

٤ . ٦٠ يُعنى مفهوم المحافظة على رأس المال بالكيفية التي تعرف بها المنشأة رأس المال الذي تسعى للمحافظة عليه. فهو يوفر حلقة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح، نظراً لأنه يوفر النقطة المرجعية التي يقاس بواسطتها الربح؛ ويُعد هذا متطلباً مسبقا للتمييز بين عائد المنشأة على رأس المال وإعادة رأس مالها؛ هذا ويمكن- فقط – اعتبار تدفقات الأصول الداخلة التي تفوق المبالغ اللازمة للمحافظة على رأس المال أرباحاً، وبناءً عليه تعد عائداً على رأس المال. وبالتالي، فإن الربح هو المبلغ المتبقي الذي يتبقى بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات المحافظة على رأس المال، عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل. وإذا فاقت المصروفات الدخل، فإن المبلغ المتبقي يعد خسارة.

٤ . ٦١ يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي تبني أساس التكلفة الجارية للقياس. ولكن مفهوم المحافظة على رأس المال المالي لا يتطلب استخدام أساس معين للقياس. ويعتمد اختيار الأساس، بموجب هذا المفهوم، على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المنشأة للمحافظة عليه.

٤ . ٦٢ إن الاختلاف الرئيس بين مفهومي المحافظة على رأس المال هو معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. بشكل عام، تكون المنشأة قد حافظت على رأسمالها إذا كان لديها رأس مال في نهاية الفترة بقدر ما كان لديها في بداية الفترة. أي مبلغ زيادة عما هو مطلوب للمحافظة على رأس المال في بداية الفترة يعد ربحاً.

٤ . ٦٣ بموجب مفهوم المحافظة على رأس المال المالي، حيث يُعرف رأس المال في صورة وحدات نقد اسمية، يعبر الربح عن الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة. وبالتالي، فإن الزيادات في أسعار الأصول المحتفظ بها خلال الفترة، التي يُشار إليها – بشكل متعارف عليه – على أنها مكاسب حيازة تعد - من منظور المفاهيم- أرباحاً. بالرغم من ذلك، قد لا تُثبت على هذا النحو حتى تُستبعد تلك الأصول في معاملة تبادلية. عندما يُعرف مفهوم المحافظة على رأس المال المالي في صورة وحدات ذات قوة شرائية ثابتة، فإن الربح يعبر عن الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة خلال الفترة. وبالتالي، فإن ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول، الذي يفوق الزيادة في المستوى العام للأسعار، هو - فقط – الذي يعد ربحاً. تُعالج باقي الزيادة على أنها تعديل للمحافظة على رأس المال، وبالتالي، على أنها جزء من حقوق الملكية.

٤ . ٦٤ بموجب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي، عندما يُعرف رأس المال في صورة الطاقة الإنتاجية المادية، يعبر الربح عن الزيادة في رأس المال هذا خلال الفترة. يُنظر إلى جميع التغيرات السعرية المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة على أنها تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة؛ وبالتالي، فإنها تُعالج على أنها تعديلات للمحافظة على رأس المال، وتعتبر جزءً من حقوق الملكية، وليست ربحاً.

٤. ٦٥ سيحدد اختيار أسس القياس ومفهوم المحافظة على رأس المال النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. تظهر النماذج المحاسبية المختلفة درجات متفاوتة من الملاءمة، وإمكانية الاعتماد على المعلومات، يجب على إدارة المنشأة، وكما هو الحال في المجالات أخرى، أن تسعى إلى تحقيق التوازن بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات. وينطبق "إطار المفاهيم" على شريحة من النماذج المحاسبية ويوفر دليلاً إرشادياً لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب النموذج المُختار. في الوقت الحاضر، ليس في نية المجلس أن يلزم بنموذج معين فيما عدا في الحالات الاستثنائية، كما في حالة تلك المنشآت التي تُعد تقاريرها بعملة اقتصاد يتّسم بالتضخّم الجامح. وبالرغم من ذلك، سيُعاد مراجعة هذه النية في ضوء التطورات العالمية.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١

"تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١١ (تعديل) يتم تقييد الاختيارات التي يتيحها المعيار في الفقرة رقم (١١) فيما يختص فقط بإثبات الفرق الناتج عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، بحيث يتم إثبات أي فرق ينتج في حساب إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية ويتم التصرف فيه لاحقا وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦).

وتمت هذه الإضافة لضمان الاتساق في المعالجات المحاسبية اللاحقة، وعدم إتاحة هذه الفروقات للتوزيع مباشرة. وعليه تقرأ هذه الفقرة كما يلي:

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعاير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت مستخدمة لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام -لها في السابق. تنشأ التعديلات الناتجة عن احداث ومعاملات قبل تاريخ التحول الى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات - بشكل مباشر –في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول الى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبشكل خاص، إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لقياس فئة من العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، فإنه يجب إثبات فائض إعادة التقويم في حساب فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، ويتم التصرف فيه لاحقا وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦).

د٥أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة (د٥) وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

د٥أ إذا اختارت المنشأة استخدام القيمة العادلة عند التحول لقياس بند من بنود عقاراتها أو آلاتها أو معداتها أو عقاراتها الاستثمارية باعتبارها التكلفة المفترضة لهذا البند، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل للقيام بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١

تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو ضمان أن تحتوي أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وتقاريرها المالية الأولية لجزء من الفترة التي تشملها تلك القوائم المالية، على معلومات ذات جودة عالية تكون:

(أ) شفافة للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة؛

(ب) تقدم نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقاً لـ المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ج) يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

النطاق

٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في:

(أ) أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) كل تقرير مالي أولي، إن وجد، تقوم بعرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي" لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

٣ أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ في تلك القوائم المالية على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي. وتكون القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت المنشأة، على سبيل المثال:

(أ) قد قامت بعرض أحدث قوائمها المالية السابقة:

(١) وفقاً للمتطلبات الوطنية التي لا تتفق مع المعايير الدولية للتقرير المالي في جميع النواحي؛ أو

(٢) وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في جميع النواحي، باستثناء أن القوائم المالية لم تتضمن نصاً صريح وغير متحفظ بأنها التزمت بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٣) متضمنة نصاً صريحاً على التزامها ببعض ولكن ليس كل المعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٤) وفقاً للمتطلبات الوطنية غير المتفقة مع المعايير الدولية للتقرير المالي، باستخدام بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الفردية للمحاسبة عن البنود التي لم يوجد لها متطلبات وطنية؛ أو

(٥) وفقاً للمتطلبات الوطنية، مع مطابقة بعض المبالغ مع المبالغ التي يتم تحديدها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) قد قامت بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي -فقط – للاستخدام الداخلي، دون إتاحتها لملاك المنشأة أو لأي من المستخدمين الخارجيين الآخرين؛ أو

(ج) قد قامت بإعداد حزمة تقارير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)؛ أو

(د) لم تقم بعرض القوائم المالية للفترات السابقة.

٤ ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عندما تطبق المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة. ولا ينطبق عندما تكون المنشأة، على سبيل المثال:

(أ) قد أوقفت عرض القوائم المالية وفقاً للمتطلبات الوطنية، والتي كانت تعرضها -سابقاً بالإضافة إلى مجموعة أخرى من القوائم المالية التي تضمنت نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ب) قد عرضت القوائم المالية في السنة السابقة وفقاً للمتطلبات الوطنية وقد تضمنت تلك القوائم المالية نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ج) قد عرضت القوائم المالية في السنة السابقة التي تضمنت نصاً صريحا وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي حتى ولو تحفظ مراجعو الحسابات في تقريرهم على تلك القوائم المالية.

٤ أ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢ و٣، فإنه يجب على المنشأة، التي تكون قد طبقت المعايير الدولة للتقرير المالي في فترة تقرير سابقة، ولكن لم تتضمن أحدث قوائمها المالية السنوية السابقة نصاً صريحاً وغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي، إما أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي -بأثر رجعي - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء" وكأن المنشأة لم توقف -قط - تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

٤ ب عندما لا تختار المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي وفقاً للفقرة ٤أ، فإنه على الرغم من ذلك يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح المبينة في الفقرتين ٢٣أ- ٢٣ب من المعيار الدولي للتقرير المالي ١، إضافة إلى الإفصاح عن المتطلبات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٨ .

٥ لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على التغييرات في السياسات المحاسبية التي يتم إجراؤها من قبل منشأة تطبق -فعليا -المعايير الدولية للتقرير المالي. وتخضع مثل هذه التغييرات للآتي:

(أ) المتطلبات المتعلقة بالتغييرات في السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛

(ب) متطلبات التحول المحددة الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الإثبات والقياس

قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي

٦ يجب على المنشأة أن تعد وتعرض قائمة مركز مالي افتتاحية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وتُعد هذه هي نقطة البداية لمحاسبتها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

السياسات المحاسبية

٧ **يجب على المنشأة أن تستخدم نفس السياسات المحاسبية في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي وخلال جميع الفترات المعروضة في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار دولي للتقرير المالي ساري المفعول في نهاية أول فترة تقرير لها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٢-١٩ والملاحق ب-هـ.**

٨ لا يجوز للمنشأة أن تطبق إصدارات مختلفة للمعايير الدولية للتقرير المالي كانت سارية المفعول في تواريخ أبكر. ويمكن للمنشأة أن تطبق معياراً دولياً جديداً للتقرير المالي لم يعد -بعد -إلزاميا إذا كان ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي يسمح بالتطبيق المبكر.

مثال: التطبيق الثابت لأحدث إصدار للمعايير الدولية للتقرير المالي

الخلفية

نهاية أول فترة تقرير للمنشأة أ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. تقرر المنشأة أ أن تعرض معلومات مقارنة في تلك القوائم المالية لسنة واحدة -فقط (انظر الفقرة ٢١). لذلك فإن تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو بداية الأعمال في ١ يناير ٢٠٠٤ (أو، ما يُعادله غلق الأعمال في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣). المنشأة أ كانت تعرض قوائمها المالية وفقاً لـ المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق، سنويا في ٣١ ديسمبر من كل سنة حتى، وبما في ذلك، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تكون المنشأة أ مطالبة بأن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي السارية المفعول للفترات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ في:

(أ) إعداد وعرض قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في ١ يناير ٢٠٠٤؛

(ب) إعداد وعرض قائمة مركزها المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (بما في ذلك مبالغ المقارنة لسنة ٢٠٠٤)، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (بما في ذلك مبالغ المقارنة لسنة ٢٠٠٤) والإفصاحات (بما في ذلك معلومات المقارنة لسنة ٢٠٠٤).

إذا لم يكن المعيار الدولي الجديد للتقرير المالي -بعد - إلزاميا ولكنه يسمح بالتطبيق المبكر، فإنه يسمح للمنشأة أ -ولكنها ليست مطالبة- بأن تطبق ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

٩ إن مقتضيات التحول الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق على التغييرات في السياسات المحاسبية التي يتم إجراؤها من قبل منشأة تستخدم -بالفعل - المعايير الدولية للتقرير المالي لا تنطبق على تحول المنشأة المطبقة لأول مرة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، باستثناء ما هو محدد في الملاحق ب-هـ.

١٠ باستثناء ما هو موضح في الفقرات ١٣-١٩ والملاحق ب- هـ، فإنه يجب على المنشأة، في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) أن تثبت جميع الأصول والالتزامات المطلوب إثباتها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) ألا تثبت بنوداً على أنها أصول أو التزامات إذا كانت المعايير الدولية للتقرير المالي لا تسمح بمثل هذا الإثبات؛

(ج) أن تعيد تصنيف البنود، التي قامت بإثباتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، على أنها نوع واحد من الأصول، أو الالتزامات أو مكون لحقوق الملكية، ولكنها نوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو مكون لحقوق الملكية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(د) أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي عند قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

١١ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعاير الدولية للتقرير المالي عن تلك التي كانت مستخدمة لنفس التاريخ باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق. والتعديلات الناتجة تنشأ عن أحداث ومعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات - بشكل مباشر – في الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

١٢ يحدد هذ المعيار الدولي للتقرير المالي صنفين من الاستثناءات من المبدأ بأنه يجب أن تلتزم قائمة المركز المالي الافتتاحية للمنشأة المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بكل معيار دولي للتقرير المالي:

(أ) تمنع الفقرات ١٤-١٧والملحق ب التطبيق -بأثر رجعي - لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

(ب) تمنح الملاحق ج-هـ إعفاءات من بعض متطلبات المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الاستثناءات من التطبيق -بأثر رجعي - للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٣ يمنع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي التطبيق -بأثر رجعي - لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي. وقد وردت هذه الاستثناءات في الفقرات ١٤-١٧ والملحق ب.

التقديرات

١٤ **يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.**

١٥ قد تحصل المنشأة على معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بشأن تقديرات أعدتها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق. وفقاً للفقرة ١٤. يجب على المنشأة أن تعالج الحصول على تلك المعلومات بنفس الطريقة كما هي للأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير". على سبيل المثال، افترض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو ١ يناير ٢٠٠٤ وأن معلومات جديدة في ١٥ يوليو ٢٠٠٤ تتطلب تنقيح تقدير تم إجراؤه وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣. لا يجوز للمنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم يلزم تعديل التقديرات بأي اختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي على أن التقديرات كانت خاطئة). وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر تلك المعلومات الجديدة ضمن الربح أو الخسارة (او، إذا كان ذلك مناسباً، ضمن الدخل الشامل الآخر) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

١٦ قد تحتاج المنشأة إلى إجراء تقديرات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق. ولتحقيق التوافق مع معيار المحاسبة الدولي ١٠، فإن تلك التقديرات التي تمت وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تعكس الظروف التي وجدت في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. على وجه التحديد، فإن تقديرات أسعار السوق ومعدلات الفائدة أو اسعار صرف العملات الأجنبية، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب أن تعكس ظروف السوق في ذلك التاريخ.

١٧ تنطبق الفقرات ١٤-١٦ على قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وتنطبق أيضا على فترة المقارنة المعروضة في أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وفي مثل تلك الحالة فإن الإشارات إلى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يتم استبدالها بإشارات إلى نهاية فترة المقارنة تلك.

الإعفاءات من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٨ قد تختار المنشأة أن تستخدم واحداً أو أكثر من الإعفاءات المُتضمنة في الملاحق ج-هـ. ولا يجوز للمنشأة أن تطبق -بالقياس- هذه الإعفاءات على بنود أخرى.

١٩ [حذفت]

العرض والإفصاح

٢٠ لا يقدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

معلومات المقارنة

٢١ يجب أن تتضمن أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي -على الأقل- ثلاث قوائم مركز مالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (إذا تم عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المتعلقة بها، بما في ذلك معلومات المقارنة لجميع القوائم المعروضة.

معلومات المقارنة والملخصات التاريخية غير المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي

٢٢ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات مختارة للفترات قبل أول فترة تعرض لها معلومات مقارنة كاملة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. لا يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تلتزم مثل هذه الملخصات بمتطلبات الإثبات والقياس للمعايير الدولية للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات المقارنة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق بالإضافة إلى معلومات المقارنة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١. وفي أي قوائم مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة مُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، يجب على المنشأة أن:

(أ) تسم المعلومات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق على أنها غير مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسة التي من شأنها أن تجعلها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولا يلزم المنشأة أن تحدد كمية تلك التعديلات.

توضيح التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي

٢٣ يجب على المنشأة أن توضح كيف أثر التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية التي تم التقرير عنها.

٢٣أ يجب على المنشأة التي قد طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي في فترة سابقة، كما هو موضح في الفقرة ٤أ، أن تفصح عن:

(أ) السبب في أنها أوقفت تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) السبب في أنها تستأنف تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٣ب عندما لا تختار المنشأة، وفقاً للفقرة ٤أ، أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١، فإنه يجب عليها أن توضح الأسباب وراء اختيار تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي كما لو كانت لم توقف أبدا تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

المطابقات

٢٤ للالتزام بالفقرة ٢٣، يجب أن تشمل أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) مطابقات لحقوق ملكيتها التي تم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق مع حقوق ملكيتها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لكل من التاريخين التاليين:

(١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(٢) نهاية آخر فترة تم عرضها ضمن أحدث قوائم مالية سنوية مُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

(ب) مطابقة لإجمالي دخلها الشامل وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لآخر فترة ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة. ويجب أن تكون نقطة البداية لتلك المطابقة هو إجمالي الدخل الشامل لنفس الفترة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق أو، إذا لم تقم المنشأة بالتقرير عن مثل هذا الإجمالي، الربح أو الخسارة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

(ج) إذا قامت المنشأة بإثبات أو عكس أي خسائر هبوط للمرة الأولى عند إعداد قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب تقديم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" فيما لو أن المنشأة قد قامت بإثبات أو عكس خسائر الهبوط تلك في الفترة التي تبدأ مع تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٥ يجب أن تقدم المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب) تفاصيل كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات ذات الأهمية النسبية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل. وإذا كانت المنشأة قد عرضت قائمة تدفقات نقدية بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، فيجب عليها أيضا شرح التعديلات ذات الأهمية النسبية على قائمة التدفقات النقدية.

٢٦ إذا أصبحت المنشأة على علم بأخطاء وقعت في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب) يجب أن تميز تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

٢٧ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على التغييرات في السياسة المحاسبية التي تقوم بها المنشأة عند تطبيقها المعايير الدولية للتقرير المالي أو التغييرات في تلك السياسات إلا بعد أن تعرض أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. لذلك فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ حول التغييرات في السياسات المحاسبية لا تطبق على أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

٢٧ أ إذا قامت المنشأة خلال الفترة التي تشملها أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بتغيير سياساتها المحاسبية أو استخدامها للإعفاءات التي يحتوي عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فيجب عليها شرح التغييرات بين أول تقرير مالي أولي لها مُعد وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي وأول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وفقاً للفقرة ٢٣، ويجب عليها تحديث المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(أ) و(ب).

٢٨ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترات السابقة، فإن أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح عن هذه الحقيقة.

وسم الأصول المالية أو الالتزامات المالية

٢٩ يسمح للمنشأة بأن تسم الأصل المالي، المُثبت سابقاً، على أنه أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة د١٩أ. ويجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة للأصول المالية الموسومة على هذا النحو في تاريخ الوسم وعن تصنيفها ومبلغها الدفتري في القوائم المالية السابقة.

٢٩ أ يسمح للمنشأة بأن تسم الالتزام المالي، المُثبت سابقاً، على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة د١٩. يجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة للالتزامات المالية الموسومة على هذا النحو في تاريخ الوسم وعن تصنيفها ومبلغها الدفتري في القوائم المالية السابقة.

استخدام القيمة العادلة على أنها تكلفة مفترضة

٣٠ إذا كانت المنشأة تستخدم القيمة العادلة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي على أنها تكلفة مُفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو أصول حق الاستخدام أو الأصول غير الملموسة (انظر الفقرتين د٥ ود٧)، فإن أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح، لكل بند مستقل في قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، عن:

(أ) مجموع تلك القيم العادلة؛

(ب) التعديل الإجمالي في المبالغ الدفترية التي تم التقرير عنها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

استخدام التكلفة المفترضة للاستثمارات في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة

٣١ وبالمثل، فإذا كانت المنشأة تستخدم تكلفة مفترضة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لاستثمار في منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في قوائمها المالية المنفصلة (انظر الفقرة د١٥)، فإن أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تفصح عن:

(أ) التكلفة المفترضة الإجمالية لتلك الاستثمارات التي تكلفتها المفترضة هي المبلغ الدفتري وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام – لها في السابق؛

(ب) التكلفة المفترضة الإجمالية لتلك الاستثمارات التي تكلفتها المفترضة هي القيمة العادلة؛

(ج) التعديل الإجمالي في المبالغ الدفترية التي تم التقرير عنها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

استخدام التكلفة المفترضة لأصول النفط والغاز

٣١أ إذا كانت المنشأة تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨أ(ب) لأصول النفط والغاز، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأساس التي تم بموجبه تخصيص المبالغ الدفترية التي تم تحديدها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

استخدام التكلفة المفترضة للعمليات الخاضعة لتنظيم السعر

٣١ب إذا كانت المنشأة تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨ب للعمليات الخاضعة لتنظيم السعر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأساس الذي عليه تم تحديد المبالغ الدفترية بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

استخدام التكلفة المفترضة بعد تضخم جامح بشكل حاد

ج٣١ إذا اختارت المنشأة قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بسبب تضخم جامح بشكل حاد (انظر الفقرات د٢٦-د٣٠)، فيجب أن تفصح أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي عن توضيح كيف، ولماذا، كان للمنشأة، ثم توقفت عن أن يكون لها، عملة وظيفية لديها كلا الخاصيتين التاليتين:

(أ) لا يتوفر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع المنشآت التي لها معاملات وأرصدة بالعملة.

(ب) لا توجد إمكانية للمبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

التقارير المالية الأولية

٣٢ للالتزام بالفقرة ٢٣، إذا كانت المنشأة تعرض تقريرا ماليا أوليا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تستوفي المتطلبات التالية إضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤:

(أ) إذا كانت المنشأة قد عرضت تقريرا ماليا أوليا للفترة الأولية المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة، فإن كل تقرير أولي يجب أن يتضمن:

(١) مطابقة لحقوق ملكيتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق في نهاية الفترة الأولية المقارنة تلك مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي في ذلك التاريخ؛

(٢) مطابقة لإجمالي الدخل الشامل وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لتلك الفترة الأولية المقارنة (الحالية ومن بداية السنة حتى تاريخه). يجب أن تكون نقطة البدء لتلك المطابقة هي إجمالي الدخل الشامل وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق لتلك الفترة أو إذا كانت المنشأة لم تقم بالتقرير عن مثل هذا المجموع، الربح أو الخسارة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

(ب) بالإضافة إلى المطابقتين المطلوبتين بموجب البند (أ) فان أول تقرير مالي أولي للمنشأة مُعد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تشملها أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تتضمن المطابقتين الموضحتين في الفقرة ٢٤(أ) و(ب) (ملحق بها التفاصيل المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٥ و٢٦) أو إشارة مرجعية إلى وثيقة منشورة أخرى تتضمن هاتين المطابقتين للرجوع إليها.

(ج) إذا غيرت المنشأة سياساتها المحاسبية أو استخدامها للإعفاء المُتضمن في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب عليها توضيح التغييرات في كل تقرير مالي أولي مثل هذا وفقاً للفقرة ٢٣ وتحديث المطابقتين المطلوبتين بموجب البندين (أ) و(ب).

٣٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى من الإفصاحات التي تستند إلى افتراض بأن مستخدمي التقرير المالي الأولي لديهم أيضا وصول إلى أحدث قوائم مالية سنوية. وبالرغم من ذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يتطلب أيضا من المنشأة الإفصاح عن 'أي أحداث أو معاملات تكون ذات أهمية نسبية لفهم الفترة الأولية الحالية'. لذلك، إذا لم تكن المنشأة المطبقة لأول مرة قد أفصحت في أحدث قوائمها المالية السنوية المُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق عن معلومات ذات أهمية نسبية لفهم الفترة الأولية الحالية، فإن تقريرها المالي الأولي يجب أن يفصح عن تلك المعلومات أو أن يتضمن إشارة مرجعية لوثيقة أخرى منشورة تتضمنها.

تاريخ السريان

٣٤ على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إذا كانت أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي لفترة تبدأ في ١يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر.

٣٥ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرتين د١(ن) ود٢٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا كانت المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض" (المنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فإن تلك التعديلات يجب تطبيقها لتلك الفترة الأبكر.

٣٦ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ تجميع الأعمال (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرات ١٩، ج١ وج٤(و) و(ز). إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أبكر، فإن التعديلات تنطبق أيضا لتلك الفترة الأبكر.

٣٧ عدل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرتين "ب١" و "ب٧". إذا كانت المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٣٨ أضاف "تكلفة استثمار في منشأة تابعة، أو منشأة تخضع لسيطرة مشتركة أو منشأة زميلة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في مايو ٢٠٠٨، الفقرات ٣١، ود١(ز)، ود١٤ ود١٥. يجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة الفقرات لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ تم تعديل الفقرة ب٧ بموجب "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أبكر فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٣٩أ أضاف "إعفاءات إضافية للمنشآت المطبقة لأول مرة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١)، المصدر في يوليو ٢٠٠٩، الفقرات ٣١أ، ود٨أ، ود٩أ ود٢١أ وعدل الفقرة د١(ج)، (د) و(ط). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ب [حذفت]

٣٩ج أضاف تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩ "إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية" الفقرة د٢٥. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩.

٣٩د [حذفت]

٣٩هـ أضاف "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠١٠ الفقرات ٢٧أ، و٣١ب ود٨ب وعدل الفقرات ٢٧، و٣٢، د١(ج) ود٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. يسمح للمنشآت التي طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي في فترات قبل تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ١ في فترة سابقة بتطبيق التعديل على الفقرة د٨ بأثر رجعي في أول فترة سنوية بعد أن يصبح التعديل سارياً. يجب على المنشأة التي تطبق الفقرة د٨ بأثر رجعي -الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩و [حذفت]

٣٩ز [حذفت]

٣٩ح عدّل "التضخم الجامح بشكل حاد وإزالة التواريخ المحددة للمنشآت المطبقة لأول مرة" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١) المصدر في ديسمبر ٢٠١٠، الفقرات ب٢، ود١ ود٢٠" وأضاف الفقرات ٣١ج، ود٢٦-د٣٠. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١١ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر.

٣٩ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، المصدرين في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣١، وب٧، وج١، ود١، ود١٤ ود١٥ وأضاف الفقرة د٣١. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٣٩ي حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" المُصدر في مايو ٢٠١١ الفقرة ١٩، وعدل تعريف القيمة العادلة الوارد في الملحق أ وعدل الفقرتين د١٥ ود٢٠. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٣٩ك عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الاخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٢١. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٣٩ل عدّل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف" (المعدل في يونيو ٢٠١١) الفقرة د١، وحذف الفقرتين د١٠ ود١١. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩(المعدل في يونيو ٢٠١١).

٣٩م أضاف تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٢٠ " تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي " الفقرة د٣٢ وعدل الفقرة د١. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠.

٣٩ن أضاف "القروض الحكومية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١)، المصدر في مارس ٢٠١٢، الفقرات ب١(و) وب١٠- ب١٢. يجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر.

٣٩س تشير الفقرتان ب١٠ وب١١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الإشارات الواردة في الفقرتين ب١٠ وب١١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارات إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

٣٩ع أضاف "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ - ٢٠١١"، المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرات ٤أ-٤ب و٢٣أ-٢٣ب. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء" للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ف عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩-٢٠١١" المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرة د٢٣. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ص عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ - ٢٠١١" المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٢١. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في السياسات المحاسبية والاخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩ق عدّل "القوائم المالية الموحدة، والترتيبات المشتركة، والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢) المصدر في يونيو ٢٠١٢ الفقرة د٣١. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ (المعدل في يونيو ٢٠١٢).

٣٩ر عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧) المصدر في أكتوبر ٢٠١٢ الفقرتين د١٦، ود١٧ والملحق ج. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها أيضا تطبيق جميع التعديلات المتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٣٩ش [حذفت]

٣٩ت عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية" المصدر في يناير ٢٠١٤ الفقرة د٨ب. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ على فترة أبكر فيجب تطبيق التعديل على تلك الفترة الأبكر.

٣٩ث عدّل "المحاسبة عن اقتناء حصص في عمليات مشتركة" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، المصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ج٥. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد. وإذا طبقت المنشأة التعديلات ذات العلاقة بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ من "المحاسبة عن اقتناء حصص في عمليات مشتركة" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) على فترة أبكر فيجب تطبيق التعديل على الفقرة ج٥ على تلك الفترة الأبكر.

٣٩خ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥" الإيراد من العقود مع العملاء" المصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرة د١، وحذف الفقرة د٢٤ والعنوان المتعلق بها وأضاف الفقرات د٣٤-د٣٥ والعنوان المتعلق بها. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المال ١٥.

٣٩ذ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، المصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢٩، وب١-ب٦، ود١، ود١٤، ود١٥، ود١٩، ود٢٠، وحذف الفقرات ٣٩ب، و٣٩ز، و٣٩ش، وأضاف الفقرات ٢٩أ، وب٨- ب٨ز، وب٩، د١٩أ-د١٩ج، ود٣٣، وهـ١ وهـ٢. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٩ض عدّل "طريقة حقوق المكية في القوائم المالية المنفصلة" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المصدر في أغسطس ٢٠١٤، الفقرة د١٤ وأضافت الفقرة د١٥أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣٩أأ [حذفت]

٣٩أ ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الفقرات ٣٠، ج٤، د١، د٧، د٨ب ود٩، وحذف الفقرة د٩أ وأضاف الفقرات د٩ب- د٩هـ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٣٩أج أضاف التفسير الدولي ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً" الفقرة د٣٦، وعدل الفقرة د١. يجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل عندما تطبق التفسير الدولي ٢٢.

٣٩أد عدل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٤-٢٠١٦" المصدر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرات ٣٩ل و٣٩ر، وحذف الفقرات ٣٩د، و٣٩و، و٣٩أأ، وهـ ٣- هـ٧. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده.

سحب المعيار الدولي للتقرير المالي ١ (المصدر في ٢٠٠٣)

٤٠ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المعيار الدولي للتقرير المالي ١ (المصدر في ٢٠٠٣ والمعدل في مايو ٢٠٠٨).

ملاحق المعيار الدولي للتقرير المالي ١

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يشكل هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي	هو بداية أبكر فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي في **أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
التكلفة المفترضة	مبلغ يستخدم على أنه بديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين. ويفترض الاستهلاك أو الاستنفاد اللاحق أن المنشأة قد قامت بإثبات الأصل أو الالتزام -بشكل أولي – في ذلك التاريخ المعين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفة المفترضة.
القيمة العادلة	القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣).
أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة **المعايير الدولية للتقرير المالي**، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	هي أحدث فترة تقرير تشملها **أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
المنشأة المُطبقة لأول مرة	هي المنشأة التي تعرض **أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**
المعايير الدولية للتقرير المالي	هي المعايير والتفسيرات المُصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشمل: (أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛ (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ (ج) تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"؛ (د) تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية السابقة " SIC".[أ]
قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	هي قائمة المركز المالي للمنشأة في **تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي**.
المبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام- لها في السابق	هي أساس المحاسبة الذي كانت **المنشأة المُطبقة لأول مرة** تستخدمه -مباشرة- قبل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

(أ) تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي المعدل بعد التغييرات في الاسم التي أدخلها الدستور المنقح لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي في ٢٠١٠.

الملحق ب

الاستثناءات من التطبيق -بأثر رجعي- للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب١ يجب على المنشأة أن تطبق الاستثناءات التالية:

(أ) إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرتان ب٢ وب٣)؛

(ب) المحاسبة عن التحوط (الفقرات ب٤- ب٦)؛

(ج)الحصص غير المسيطرة (الفقرة ب٧)؛

(د) تصنيف وقياس الأصول المالية (الفقرات ب٨-ب٨ج)؛

(هـ) الهبوط في قيمة الأصول المالية (الفقرات ب٨د-ب٨ز)؛

(و) المشتقات المدمجة (الفقرة ب٩)؛

(ز) القروض الحكومية (الفقرات ب١٠- ب١٢).

إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية

ب٢ باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ب٣، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ -بأثر مستقبلي- على المعاملات التي تحدث في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو بعده. على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإلغاء إثبات أصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، نتيجة لمعاملة حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فلا يجوز لها إثبات تلك الأصول والالتزامات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم تكن مؤهلة للإثبات نتيجة لمعاملة أو حدث لاحق).

ب٣ بالرغم من الفقرة ب٢، يمكن للمنشأة تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ -بأثر رجعي- من تاريخ اختيار المنشأة القيام بذلك، شريطة أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم إلغاء إثباتها نتيجة لمعاملات سابقة قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة -بشكل أولي- عن تلك المعاملات.

المحاسبة عن التحوط

ب٤ كما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) قياس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛

(ب) إزالة جميع الخسائر والمكاسب المؤجلة الناشئة عن المشتقات التي تم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق كما لو كانت أصولا أو التزامات.

ب٥ لا يجوز للمنشأة أن تعكس في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي علاقة تحوط من نوع لا يتأهل للمحاسبة عن التحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (على سبيل المثال، علاقات تحوط متعددة

تكون أداة التحوط فيها خياراً مكتوباً قائماً بذاته أو صافي خيار مكتوب، أو يكون البند المتحوط له فيها هو صافي مركز في تحوط تدفق نقدي لمخاطر أخرى غير مخاطر العملات الأجنبية). ولكن إذا وسمت المنشأة صافي مركز على أنه بند متحوط له وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، فيمكنها وسم بند بعينه ضمن صافي ذلك المركز على أنه بند متحوط له وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، أو على أنه صافي مركز إذا كان يستوفي المتطلبات الواردة في الفقرة ٦.٦.١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، شريطة القيام بذلك في وقت لا يتجاوز تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب٦ إذا وسمت المنشأة معاملة، قبل تاريخ التحول إلي المعايير الدولية للتقرير المالي على أنها تحوط ولكن التحوط لا يستوفي شروط المحاسبة عن التحوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين ٦.٥.٦ و ٦.٥.٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وعدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط. ويجب عدم وسم المعاملات التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على أنها تحوطات - بأثر رجعي.

الحصص غير المسيطرة

ب٧ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات التالية للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠- بأثر مستقبلي- من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) المتطلب الوارد في الفقرة ب٩٤ بأن إجمالي الدخل الشامل يخص مالكي المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى ولو نتج عن ذلك أن يكون للحصص غير المسيطرة رصيد عجز؛

(ب) المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٣ وب٩٣ للمحاسبة عن التغيرات في حصة المنشأة الأم في ملكية المنشأة التابعة التي لا ينتج عنها فقد للسيطرة؛

(ج)المتطلبات الواردة في الفقرات ب٩٧-ب٩٩ للمحاسبة عن فقد السيطرة على منشأة تابعة، والمتطلبات المتعلقة بها في الفقرة ٨أ من المعيار الدولي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

ولكن إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على عمليات تجميع أعمال سابقة، فإنه يجب عليها -أيضا -تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ وفقاً للفقرة ج١ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

تصنيف وقياس الأدوات المالية

ب ٨ يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت الأداة المالية تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٤.١.٢ أو الشروط الواردة في الفقرة ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب٨أ إذا كان من غير العملي تقويم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل وفقاً للفقرات ب٤.١.٩ب-ب٤.١.٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشأة تقويم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود

الواردة في الفقرات ب٤.١.٩ب-ب٤.١.٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي٩. (في هذه الحالة يجب على المنشأة أيضا تطبيق الفقرة ٤٢ص من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، ولكن الإشارات إلى 'الفقرة ٧.٢.٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩' يجب قراءتها لتعني هذه الفقرة، ويجب أن تقرأ الإشارات إلى 'الإثبات الأولي للأصل المالي' لتعني 'في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي').

ب٨ب إذا كان من غير العملي تقويم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدماً ضئيلة وفقاً للفقرة ب٤.١.١٢(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي فيجب على المنشأة تقويم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي دون الأخذ في الحسبان استثناء ميزات الدفع مقدماً الوارد في الفقرة ب٤.١.١٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. (في هذه الحالة يجب على المنشأة أيضا تطبيق الفقرة ٤٢ق من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، ولكن الإشارات إلى 'الفقرة ٧.٢.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩' يجب قراءتها لتعني هذه الفقرة ويجب أن تقرأ 'الفقرة ٧.٢.٥ من المعيار الدولي للتقرير الدولي ٩' لتعني هذه الفقرة، ويجب أن تقرأ الإشارات إلى 'الإثبات الأولي للأصل المالي' لتعني 'عند تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي').

ب٨ج إذا كان من غير العملي (كما هو مُعرف في معيار المحاسبة الدولي ٨) للمنشأة تطبيق طريقة الفائدة الفعلية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي، فإن القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يجب أن تكون الإجمالي الجديد للمبلغ الدفتري لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستنفدة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

الهبوط في قيمة الأصول المالية

ب٨د يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر رجعي مع مراعاة الفقرات ٧.٢.١٥ و٧.٢.١٨-٧.٢.٢٠ من ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب٨هـ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة استخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ الذي تم فيه الإثبات الأولي للأدوات المالية (أو لارتباطات القروض وعقود الضمان المالي: التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفا في ارتباط لا رجعة فيه وفقاً للفقرات ٥.٥.٦ من المعيار الدولي للتقرير المال ٩) ومقارنة ذلك مع المخاطر الائتمانية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي (أنظر أيضا الفقرات ب٧.٢.٢-ب٧.٢.٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

ب٨و عند تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الإثبات الأولي يمكن للمنشأة تطبيق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ٥.٥.١٠ وب٥.٥.٢٧-ب ٥. ٥.٢٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ٥.٥.١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للدفعات التعاقدية التي تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ٣٠ يوما إذا كانت المنشأة سوف تطبق متطلبات الهبوط من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

ب٨ز إذا كان، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لأداة مالية يتطلب تكلفة أو جهدا لا مبرر لهما، فيجب على المنشأة إثبات مخصص خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وذلك في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم إلغاء إثبات الأداة المالية تلك (ما لم تكن الأداة المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير، وهي الحالة التي تنطبق فيها الفقرة ب٨و(أ)).

المشتقات المُدمجة

ب٩ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان مطلوبا فصل مشتقة مُدمجة عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة على أساس الشروط التي وجدت في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفا في العقد، أو التاريخ الذي يُتطلب فيه إعادة التقويم بموجب الفقرة ب٤-٣-١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أيهما يأتي لاحقا.

القروض الحكومية

ب١٠ يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تصنيف جميع القروض الحكومية المستلمة على أنها التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". وباستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ب١١، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية" بأثر مستقبلي على القروض الحكومية الموجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي ولا يجوز لها إثبات المنفعة المقابلة للقرض الحكومي، بأقل من معدل الفائدة في السوق، على أنها منحة حكومية. وتبعا لذلك، فإذا لم تكن المنشأة المطبقة لأول مرة تقوم، بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، بإثبات وقياس القرض الحكومي بأقل من معدل الفائدة في السوق على أساس متفق مع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب عليها استخدام المبلغ الدفتري للقرض، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لقياس مثل هذه القروض بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب١١ بالرغم من الفقرة ب١٠، فإنه يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٠ بأثر رجعي على أي قرض حكومي نشأ قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، شريطة أن تكون المعلومات اللازمة للقيام بذلك قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة -بشكل أولي- عن ذلك القرض.

ب١٢ لا تمنع المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرة ب١٠ وب١١ المنشأة من أن تكون قادرة على استخدام الإعفاءات الموضحة في الفقرات د١٩-د١٩د فيما يتعلق بوسم الأدوات المالية -المُثبتة سابقاً- بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الملحق ج

إعفاءات خاصة بتجميع الأعمال

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقارير للتقرير المالي. يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات التالية على تجميع الأعمال الذي قامت المنشأة بإثباته قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ينبغي تطبيق هذا الملحق فقط على تجميع الأعمال الذي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال".

ج١ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار عدم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على تجميع أعمال سابق (تجميع الأعمال الذي حدث قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي). ولكن إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإعادة عرض أي تجميع أعمال للالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فيجب عليها إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال اللاحقة ويجب عليها -أيضا- تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ من ذلك التاريخ نفسه. على سبيل المثال، إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض تجميع أعمال حدث في ٣٠ يونيو ٦×٢٠، فيجب عليها إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال الذي حدثت بين ٣٠ يونيو ٦×٢٠ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، ويجب عليها أيضاً تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ من ٣٠ يونيو ٦×٢٠.

ج٢ لا يلزم المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة وعلى الشهرة الناشئة ضمن تجميع الأعمال الذي حدث قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا لم تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة وعلى الشهرة تلك، فيجب عليها معالجتها على أنها أصول والتزامات المنشأة وليس على أنها أصول والتزامات الأعمال المستحوذ عليها. لذلك، فإن الشهرة وتعديلات القيمة العادلة تلك إما أن يكون قد تم التعبير عنها بالفعل بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تُعد بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف المنطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

ج٣ يمكن للمنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ بأثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناشئة إما:

(أ) في جميع عمليات تجميع الأعمال الذي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(ب) جميع عمليات تجميع الأعمال التي تختار المنشأة إعادة عرضها للالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، كما هو مسموح به بموجب الفقرة ج١ اعلاه.

ج٤ إذا لم تقم المنشأة المطبقة لأول مرة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ بأثر رجعي على تجميع أعمال سابق، فإن هذا ستكون له التبعات التالية لذلك التجميع للأعمال:

(أ) يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة الإبقاء على التصنيف نفسه (على أنه استحواذ من قبل المنشأة المستحوذة نظامياً، أو استحواذ عكسي من قبل الأعمال المستحوذ عليها نظامياً أو توحيد مصالح) كما هو في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

(ب) يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة أن تقوم في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بإثبات جميع أصولها التي تم اقتناؤها والتزاماتها التي تم تحملها ضمن تجميع أعمال سابق، بخلاف:

(١) بعض الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إلغاء إثباتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق (انظر الفقرة ب٢)؛

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والالتزامات التي لم يتم إثباتها في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة المستحوذة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام-لها في السابق وأيضاً التي لا تتأهل للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي المنفصلة للأعمال المستحوذ عليها (انظر (و)-(ط) أدناه).

يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات أي تغير ناتج من خلال تعديل الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية)، ما لم يكن التغير ناتج عن إثبات أصل غير ملموس كان قد تم تضمينه -سابقاً- في الشهرة (انظر (ز)(١) أدناه).

(ج) يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة استبعاد أي بند من قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي قد تم إثباته وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق ولا يتأهل للإثبات على أنه أصل أو التزام بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المنشأة المطبقة لأول مرة المحاسبة عن التغير الناتج كما يلي:

(١) قد تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد صنفت تجميع أعمال سابق على أنه استحواذ وقامت بإثبات بند على أنه أصل غير ملموس وهو لا يتأهل للإثبات على أنه أصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". ويجب عليها إعادة تصنيف ذلك البند (وكذلك، إن وجدت، أي ضريبة مؤجلة متعلقة به وأي حصص غير مسيطرة) على أنه جزء من الشهرة (ما لم تكن قد قامت بطرح الشهرة مباشرة من حقوق الملكية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، أنظر (ز)(١) و(ط) أدناه).

(٢) يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات جميع التغيرات الناتجة الأخرى ضمن الأرباح المبقاة[١].

(د) تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي قياساً لاحقاً لبعض الأصول والالتزامات على أساس لا يستند إلى التكلفة الأصلية، مثل القيمة العادلة. يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة قياس هذه الأصول والالتزامات بناءً على ذلك الأساس الوارد في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، حتى ولو كان قد تم اقتناؤها أو تحملها ضمن تجميع أعمال سابق. ويجب عليها إثبات أي تغير ناتج في المبلغ الدفتري من خلال تعديل الأرباح المبقاة (أو إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية)، وليس الشهرة.

(هـ) بعد تجميع الأعمال -مباشرة- يجب أن يكون المبلغ الدفتري، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، للأصول التي تم اقتناؤها أو الالتزامات التي تم تحملها ضمن ذلك التجميع للأعمال هو تكلفتها المفترضة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت المعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ لاحق قياسا لتلك الأصول والالتزامات يستند إلى التكلفة، فإن التكلفة المفترضة يجب أن تكون هي الأساس للاستهلاك أو الاستنفاد المُستند إلى التكلفة من تاريخ تجميع الأعمال.

(و) إذا لم يكن قد تم إثبات أصل تم اقتناؤه أو التزام تم تحمله ضمن تجميع أعمال سابق، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، فليس له تكلفة مفترضة تساوي صفراً في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة المستحوذة إثباته وقياسه في قائمة مركزها المالي الموحدة بناءً على الأساس الذي تتطلبه المعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي للأعمال المستحوذ عليها. وللتوضيح: إذا لم تكن المنشأة المستحوذة قد قامت، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق،

١ تشمل مثل هذه التغييرات إعادة التصنيفات من أو إلى أصول غير ملموسة إذا لم يكن قد تم إثبات الشهرة على أنها أصل وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق. وينشأ ذلك، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام -لها في السابق، إذا كانت المنشأة (أ) قد طرحت الشهرة -مباشرة -من حقوق الملكية أو (ب) لم تعامل تجميع الأعمال على أنه استحواذ.

برسملة عقود الإيجار المُقتناة ضمن تجميع أعمال سابق كان فيه المقتني مستأجراً، فيجب عليها رسملة عقود الإيجار تلك في قوائمها المالية الموحدة، كما يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦"عقود الإيجار" من الأعمال المستحوذ عليها القيام بذلك في قائمة مركزها المالي المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبالمثل، إذا لم تكن المنشأة المستحوذة قد قامت، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، بإثبات التزام محتمل لا يزال قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، فيجب على المنشأة المستحوذة إثبات ذلك الالتزام المحتمل في ذلك التاريخ ما لم يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إثباته في القوائم المالية للأعمال المستحوذ عليها. وعلى العكس، إذا تم تضمين أصل أو التزام في الشهرة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق ولكن كان سيتم إثباته بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فإن ذلك الأصل أو الالتزام يبقى ضمن الشهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي إثباته في القوائم المالية للأعمال المستحوذ عليها.

(ز) يجب أن يكون المبلغ الدفتري للشهرة في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هو مبلغها الدفتري وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، بعد التعديلين التاليين:

(١) إذا كان مطلوبا بموجب (ج)(١) أعلاه، فيجب على المنشأة المطبقة لأول مرة زيادة المبلغ الدفتري للشهرة عندما تعيد تصنيف بند قد قامت بإثباته على أنه أصل غير ملموس وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق. وبالمثل، إذا تتطلب البند (و) أعلاه من المنشأة المطبقة لأول مرة إثبات أصل غير ملموس كان قد تم تضمينه في شهرة تم إثباتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، فيجب على المنشأة المطبقة لأول مرة -وفقاً لذلك – تخفيض المبلغ الدفتري للشهرة (وإذا كان ذلك منطبقا، تعديل الضريبة المؤجلة والحصص غير المسيطرة).

(٢) بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أن الشهرة قد هبطت، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في اختبار الشهرة للهبوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفي إثبات أي خسارة هبوط ناتجة ضمن الأرباح المبقاة (أو، إذا كان ذلك مطلوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ضمن فائض إعادة التقويم). يجب أن يستند اختبار الهبوط إلى الظروف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ح) لا يجوز إجراء تعديلات أخرى على المبلغ الدفتري للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. على سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض المبلغ الدفتري للشهرة:

(١) لاستبعاد البحث والتطوير قيد التنفيذ الذي تم اقتناؤه ضمن ذلك التجميع للأعمال (ما لم يتأهل الأصل غير الملموس المتعلق به للإثبات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ن في قائمة المركز المالي للأعمال المستحوذ عليها)؛

(٢) لتعديل الاستنفاد السابق للشهرة؛

(٣) لعكس التعديلات على الشهرة التي لا يسمح بها المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، ولكن تم القيام بها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق بسبب تعديلات على الأصول والالتزامات بين تاريخ تجميع الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ط) إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة قد قامت بإثبات شهرة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق على أنها طرح من حقوق الملكية:

(١) لا يجوز لها إثبات تلك الشهرة في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، لا يجوز لها إعادة تصنيف تلك الشهرة إلى الربح أو الخسارة إذا استبعدت المنشأة التابعة أو إذا هبطت قيمة الاستثمار في المنشأة التابعة.

(٢) يجب إثبات التعديلات الناتجة عن التأكد اللاحق من الاحتمال الذي يؤثر على عوض الشراء ضمن الأرباح المبقاة.

(ي) وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، قد لا تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد قامت بتوحيد منشأة تابعة تم اقتناؤها ضمن تجميع أعمال سابق (على سبيل المثال، لأن المنشأة الأم لم تعدها منشأة تابعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق أو أنها لم تقم بإعداد قوائم مالية موحدة). يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تعديل المبالغ الدفترية لأصول والتزامات المنشأة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي في قائمة المركز المالي للمنشأة التابعة. وتساوي التكلفة المفترضة للشهرة الفرق في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بين:

(١) حصة المنشأة الأم في تلك المبالغ الدفترية المعدلة؛ وبين

(٢) تكلفة استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة كما هي في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم.

(ك) قياس الحصص غير المسيطرة والضريبة المؤجلة المترتبة على قياس الأصول والالتزامات الأخرى. لذلك فإن التعديلات أعلاه على الأصول والالتزامات المثبتة تؤثر على الحصص غير المسيطرة وضريبة الدخل.

ج٥ ينطبق الإعفاء الخاص بتجميع الأعمال السابق -أيضاً -على اقتناء استثمارات في منشآت زميلة وحصص في مشروعات مشتركة وحصص في العمليات المشتركة التي يشكل نشاط العملية المشتركة فيها أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. وعلاوة على ذلك، ينطبق التاريخ المختار للفقرة ج١ -بالتساوي -على مثل عمليات الاقتناء هذه.

الملحق د

الإعفاءات من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يشكل هذا المعيار جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

د١ يمكن للمنشأة اختيار الاستفادة من واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية:

(أ) معاملات الدفع على أساس السهم (الفقرتان د٢ ود٣)؛

(ب) عقود التأمين (الفقرة د٤)؛

(ج) التكلفة المفترضة (الفقرات د٥ - د٨ب)؛

(د) عقود الإيجار (الفقرات د٩ ود٩ب-د٩-هـ).

(هـ) [حذفت]

(و) فروق الترجمة المُجمعة (الفقرتان د١٢ ود١٣)؛

(ز) الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرات د١٤ - د١٥أ)؛

(ح) أصول والتزامات المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (الفقرتان د١٦ ود١٧)؛

(ط) الأدوات المالية المركبة (الفقرة د١٨)؛

(ي) وسم الأدوات المالية المُثبتة سابقاً (الفقرات د١٩-د١٩ج)؛

(ك) قياس القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية عند الإثبات الأولي (الفقرة د٢٠)؛

(ل) التزامات انتهاء التشغيل المضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات (الفقرتان د٢١ ود٢١أ)؛

(م) الأصول المالية أو الأصول غير الملموسة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة" (الفقرة د٢٢)؛

(ن) تكاليف الاقتراض (الفقرة د٢٣)؛

(س) تحويلات الأصول من العملاء (الفقرة د٢٤)؛

(ع) إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية (الفقرة د٢٥)؛

(ف) التضخم الجامح بشكل حاد (الفقرات د٢٦- د٣٠)؛

(ص) الترتيبات المشتركة (الفقرة د٣١)؛

(ق) تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي (الفقرة د٣٢)؛

(ر) وسم العقود لشراء أو بيع بند غير مالي (الفقرة د٣٣).

(ش) الإيراد (الفقرتان د٣٤، د٣٥)؛

(ت) المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدما (الفقرة د٣٦).

لا يجوز للمنشأة أن تطبق -بالقياس- هذه الإعفاءات على بنود أخرى.

معاملات الدفع على أساس السهم

د٢ تشجع المنشأة المطبقة لأول مرة، ولكنها غير مُطالبة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم" على أدوات حقوق المكية التي تم منحها في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله. وتشجع المنشأة المطبقة لأول مرة أيضا، ولكنها غير مُطالبة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على أدوات حقوق الملكية التي تم منحها بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ وتم اكتسابها قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو (ب) ١ يناير ٢٠٠٥، أيهما يأتي لاحقا. ولكن إذا اختارت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على مثل أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكن لها القيام بذلك -فقط -إذا كانت المنشأة قد أفصحت للعموم عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، التي تم تحديدها في تاريخ القياس، كما هو معرف في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. ولجميع منح أدوات حقوق الملكية التي لم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ عليها (مثل أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله)، فإنه يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة مع ذلك الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٤٤ و٤٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. وإذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بتعديل أحكام أو شروط منحة أدوات حقوق ملكية لم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ عليها، فإن المنشأة غير مطالبة بتطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ إذا حدث التعديل قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٣ تشجع المنشأة المطبقة لأول مرة، ولكنها غير مطالبة، بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس السهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وتشجع المنشأة المطبقة لأول مرة، ولكنها غير مطالبة، بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ على الالتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ يناير ٢٠٠٥. وللالتزامات التي لم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ عليها، فليس مطلوبا من المنشأة المطبقة لأول مرة إعادة عرض معلومات المقارنة في حدود أن تكون المعلومات متعلقة بفترة أو تاريخ يكون أبكر من ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

عقود التأمين

د٤ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين". يقيد المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ التغييرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين، بما في ذلك التغييرات التي تقوم بها المنشأة المطبقة لأول مرة.

التكلفة المفترضة

د٥ يمكن للمنشأة اختيار قياس بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بقيمته العادلة واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة في ذلك التاريخ.

د٦ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو قبله، يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار استخدام إعادة تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، على أنه التكلفة المفترضة في تاريخ إعادة التقويم، إذا كان إعادة التقويم، في تاريخ إعادة التقويم، عموما مقارناً لـ:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المُستهلكة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، معدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر عام أو خاص للأسعار .

د٧ الاختيارات الواردة في الفقرتين د٥ ود٦ متاحة أيضاً لـ:

(أ) العقارات الاستثمارية، إذا اختارت المنشأة استخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"؛

(أأ) أصول حق الاستخدام (المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(ب) الأصول غير الملموسة التي تستوفي:

(١) ضوابط الإثبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك قياس يمكن الاعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛

(٢) الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقويم (بما في ذلك وجود سوق نشطة).

لا يجوز للمنشأة استخدام هذه الاختيارات لأصول أخرى أو للالتزامات.

د٨ قد تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد حددت تكلفة مفترضة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، لبعض أو جميع أصولها والتزاماتها من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين، مثل الخصخصة أو الطرح الأولي للاكتتاب العام.

(أ) إذا كان تاريخ القياس هو تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو قبله، فإنه يمكن للمنشأة استخدام مثل قياسات القيمة العادلة هذه، الناتجة بسبب حدث معين، على أنها التكلفة المفترضة للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ ذلك القياس.

(ب) إذا كان تاريخ القياس بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، ولكنه خلال الفترة التي تشملها أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي فإنه يمكن استخدام قياسات القيمة العادلة الناتجة بسبب حدث معين على أنها تكلفة مفترضة عندما وقع الحدث. ويجب على المنشأة إثبات التعديلات الناتجة مباشرة ضمن الأرباح المبقاة (أو إذا كان ذلك مناسبا، صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ القياس. وفي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، يجب على المنشأة إما تحديد تكلفة مفترضة من خلال تطبيق الضوابط الواردة في الفقرات د٥- د٧ أو قياس الأصول والالتزامات وفقاً للمتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

د٨أ بموجب بعض متطلبات المحاسبة الوطنية، تتم المحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتطوير لعقارات النفط والغاز في مرحلتي التطوير أو الانتاج في مراكز التكلفة التي تتضمن جميع العقارات في منطقة جغرافية واسعة. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة التي تستخدم مثل هذه المحاسبة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق اختيار قياس أصول النفط والغاز في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على الأساس التالي:

(أ) أصول الاستكشاف والتقويم بالمبلغ الذي تم تحديده بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- للمنشأة في السابق؛

(ب) الأصول في مرحلتي التطوير والإنتاج بالمبلغ الذي تم تحديده لمركز التكلفة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- للمنشأة في السابق. ويجب على المنشأة تخصيص هذا المبلغ إلى الأصول الأساس لمركز التكلفة -بالتناسب - باستخدام الأحجام الاحتياطية أو القيم الاحتياطية كما في ذلك التاريخ.

يجب على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقويم والأصول في مرحلتي التطوير والإنتاج للهبوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها" أو معيار الحاسبة الدولي ٣٦ على التوالي، وعند الضرورة، تخفيض المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً للبندين (أ) أو (ب) أعلاه. ولأغراض هذه الفقرة، فإن أصول النفط والغاز تتكون -فقط- من تلك الأصول التي تستخدم في استكشاف أو تقويم أو تطوير أو إنتاج النفط والغاز.

د٨ب تحتفظ بعض المنشآت ببنود العقارات والآلات والمعدات، أو أصول حق الاستخدام أو الأصول غير الملموسة التي تستخدم، أو كانت تستخدم سابقا، في عمليات تخضع لتنظيم السعر، وقد يتضمن المبلغ الدفتري لمثل هذه البنود مبالغ تم تحديدها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق ولكنها لا تتأهل للرسملة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا كان هذا هو الحال، فإنه يجوز للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار استخدام المبلغ الدفتري، الذي تم تحديده وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، لمثل هذا البند في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على أنه التكلفة المفترضة. وإذا كانت المنشأة تطبق هذا الإعفاء على بند ما، فإنه لا يلزمها تطبيقه على جميع البنود. وفي تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يجب على المنشأة اختبار كل بند استخدم له هذا الإعفاء للهبوط في القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولأغراض هذه الفقرة، تخضع العمليات لتنظيم السعر إذا كان يحكمها إطار لتحديد الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات وأن ذلك الإطار يخضع لإشراف و/أو تصديق الجهة المنظمة للسعر (كما هي مُعرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤"الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية").

عقود الإيجار

د٩ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان عقد قائم في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يتضمن عقد إيجار بتطبيق الفقرات ٩-١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على تلك العقود على أساس الحقائق والظروف الموجودة في ذلك التاريخ.

د٩أ [حذفت]

د٩ب عندما تثبت المنشأة المطبقة لأول مرة التزامات عقد الإيجار وأصل حق الاستخدام فإنه يمكنها تطبيق المنهج التالي على جميع عقود الإيجار (مع مراعاة الوسيلة العملية المبينة في الفقرة د٩د).

(أ) قياس التزام الإيجار في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المستأجر الذي يتبع هذا المنهج قياس التزام الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (أنظر الفقرة د٩هـ) مخصوماً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر (أنظر الفقرة د٩هـ) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويجب على المستأجر الاختيار على أساس كل عقد إيجار على حده قياس أصل حق الاستخدام إما:

(١) بملغه الدفتري كما لو أن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ مطبق منذ تاريخ بداية عقد الإيجار (أنظر الفقرة د٩هـ) ولكنه مخصوم باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٢) بمبلغ يعادل التزام الإيجار معدلاً بأي مدفوعات إيجار مقدمة أو مستحقة تتعلق بهذا الإيجار المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ج) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أصول حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٩ج على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب فإن المنشأة المطبقة لأول مرة التي هي مستأجر يجب عليها قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي لعقود الإيجار التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ والمقاسة باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د٩د يمكن أن تقوم المنشأة المطبقة لأول مرة التي هي مستأجر بإجراء واحد أو أكثر مما يلي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وتطبيق ذلك على أساس كل عقد إيجار على حده":

(أ) تطبيق معدل خصم واحد على مجموعة عقود إيجار لها خصائص متماثلة بدرجة معقولة (على سبيل المثال مدة إيجار متبقية متماثلة لفئة الأصول محل العقد المتماثلة، وفي بيئة اقتصادية متماثلة).

(ب) اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب على عقود الإيجار التي تنتهي فترة الإيجار فيها (أنظر الفقرة د٩هـ) خلال ١٢ شهراً من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وبدلاً من ذلك يجب على المنشأة المحاسبة عن عقود الإيجار هذه (بما في ذلك الإفصاح عن معلومات حولها) كما لو كانت عقود إيجار قصيرة الأجل تمت المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

(ج) اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة د٩ب على عقود الإيجار التي يكون فيها أصل حق الاستخدام ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦). وبدلاً من ذلك يجب على المنشأة المحاسبة عن عقود الإيجار هذه (بما في ذلك الإفصاح عن معلومات حولها) وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

(د) استبعاد التكاليف المباشرة الأولية (أنظر الفقرة د٩هـ) من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(هـ) استخدام الإدراك المتأخر كما هو الحال في تحديد فترة الإيجار إذا كان العقد يحتوي خياراً لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار.

د٩هـ دفعات الإيجار والمستأجر ومعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر وتاريخ بداية عقد الإيجار والتكلفة المباشرة الأولية وفترة الإيجار هي مصطلحات معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وتم استخدامها في هذا المعيار بنفس المعنى.

د١٠- د١١ [حذفت]

فروق الترجمة المُجمعة

د١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة:

(أ) إثبات بعض فروق الترجمة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها في مكون منفصل لحقوق الملكية؛

(ب) عند استبعاد عملية أجنبية، إعادة تصنيف فرق الترجمة المُجمع لتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، إذا كان منطبقاً، المكاسب والخسائر من التحوطات ذات العلاقة) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من الاستبعاد.

د١٣ وعلى الرغم من ذلك، لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة الالتزام بهذه المتطلبات لفروق الترجمة المُجمعة التي وجدت في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا استخدمت المنشأة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء فإن:

(أ) فروق الترجمة المُجمعة لجميع العمليات الأجنبية يُفترض بأنها صفر في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) المكسب أو الخسارة من الاستبعاد اللاحق لأي عملية أجنبية يجب أن يستبعد منه فروق الترجمة التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي ويجب أن يتضمن فروق الترجمة اللاحقة.

الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة

د١٤ عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية منفصلة فإن معيار المحاسبة الدولي ٢٧ يتطلب منها المحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إما:

(أ) بالتكلفة؛ أو

(ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

د١٥ إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تقيس مثل هذا الاستثمار بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ فيجب عليها قياس ذلك الاستثمار بأحد المبالغ التالية في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المنفصلة المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) التكلفة التي يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧؛ أو

(ب) التكلفة المفترضة. ويجب أن تكون التكلفة المفترضة لمثل هذا الاستثمار هي:

(١) قيمته العادلة في تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي في قوائمها المالية المنفصلة المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛ أو

(٢) مبلغه الدفتري في ذلك التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق.

ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة اختيار إما (١) أو (٢) أعلاه لقياس استثمارها في كل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة تختار قياسها باستخدام تكلفة مُفترضة.

د١٥أ إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تحاسب عن مثل ذلك الاستثمار باستخدام إجراءات طريقة حقوق الملكية كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فيتم اتباع ما يلي:

(أ) تطبق المنشأة المطبقة لأول مرة الإعفاء لعمليات تجميع الأعمال السابقة (الملحق ج) على اقتناء الاستثمار.

(ب) إذا أصبحت المنشأة منشأة مطبقة لأول مرة لقوائمها المالية المنفصلة في تاريخ أبكر منه لقوائمها المالية الموحدة فيجب عليها أن:

(١) تطبق الفقرة د١٦ في قوائمها المالية المنفصلة إذا كان تطبيقها في تاريخ لاحق لمنشأتها الأم.

(٢) تطبق الفقرة د١٧ في قوائمها المالية المنفصلة إذا كان تطبيقها في تاريخ لاحق لمنشأتها التابعة.

أصول والتزامات المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

د١٦ إذا اصبحت المنشأة تابعة مطبقة لأول مرة في وقت لاحق بعد منشأتها الأم، فيجب على المنشأة التابعة قياس أصولها والتزاماتها، في قوائمها المالية، إما:

(أ) بالمبالغ الدفترية التي كان سيتم إدراجها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، استناداً إلى تاريخ تحول المنشأة الأم إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، إذا لم يتم القيام بأي تعديلات لإجراءات التوحيد ولآثار تجميع الأعمال الذي استحوذت فيه المنشأة الأم على المنشأة التابعة (هذا الاختيار غير متاح لمنشأة تابعة لمنشأة استثمارية، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، التي يُتطلب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة)؛ أو

(ب) بالمبالغ الدفترية المطلوبة بموجب بقية هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، على أساس تاريخ تحول المنشأة التابعة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وهذه المبالغ الدفترية قد تختلف عن تلك الموضحة في البند (أ):

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قياسات تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية للمنشأة التابعة عن تلك المستخدمة في القوائم المالية الموحدة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التابعة نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات" على أنه سياستها المحاسبية، في حين قد تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقويم.

ويُتاح اختيار مشابه للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي تصبح مطبقةً لأول مرة في وقت لاحق بعد المنشأة التي لديها تأثير مهم أو سيطرة مشتركة عليها.

د١٧ وعلى الرغم من ذلك، إذا اصبحت المنشأة مطبقةً لأول مرة بعد منشأتها التابعة (أو منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك) فيجب على المنشأة قياس أصول والتزامات المنشأة التابعة (أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك)، في قوائمها المالية الموحدة، بنفس المبالغ الدفترية كما هي في القوائم المالية للمنشأة التابعة (او المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك)، بعد التعديل لأجل التوحيد وتعديلات المحاسبة عن حقوق الملكية ولأجل آثار تجميع الأعمال الذي استحوذت فيه المنشأة على المنشأة التابعة. وبرغم هذا المتطلب، فإنه لا يجوز للمنشأة الأم غير الاستثمارية تطبيق الاستثناء من التوحيد الذي تستخدمه أي منشآت تابعة لمنشأة استثمارية. وبالمثل، فإذا أصبحت المنشأة الأم مطبقة لأول مرة لقوائمها المالية المنفصلة في وقت أبكر أو في وقت لاحق لقوائمها المالية الموحدة فيجب عليها قياس أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ في كلا القوائم المالية، باستثناء تعديلات التوحيد.

الأدوات المالية المركبة

د١٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" من المنشأة فصل الأداة المالية المركبة عند بدايتها إلى مكوني التزام وحقوق ملكية. إذا لم يعد مكون الالتزام قائما، فإن التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتضمن فصل جزأين من حقوق الملكية: الجزء الأول يكون ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المتراكمة المستحقة على مكون الالتزام، ويمثل الجزء الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. وعلى الرغم من ذلك، وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة أن تفصل هذين الجزأين إذا لم يعد مكون الالتزام قائما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

وسم الأدوات المالية المُثبتة سابقاً

د١٩ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بوسم الالتزام المالي (شريطة استيفائه لضوابط معينة) على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبرغم هذا المتطلب، فإنه يسمح للمنشأة بوسم أي التزام مالي، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة استيفاء الالتزام للضوابط الواردة في الفقرة ٢.٢.٠٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في ذلك التاريخ.

د١٩أ يمكن للمنشأة وسم الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥.١.٠٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعاير الدولية للتقرير المالي.

د١٩ب يمكن للمنشأة وسم استثمار في أداة حقوق ملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٠٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

د١٩ج للالتزام المالي الموسوم على أنه التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة ٥٫٧٫٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ستنشئ عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند الإثبات الأولي

د٢٠ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٧ و٩، فإنه يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ب٥٫١٫٢أ(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول فيها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي أو بعده.

التزامات انتهاء التشغيل المُضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات

د٢١ يتطلب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١ " التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة، والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة " إضافة أو طرح تغييرات محددة في التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه من تكلفة الأصل الذي يتعلق به، ومن ثم يتم استهلاك مبلغ الأصل القابل للاستهلاك المعدل بأثر مستقبلي على مدى عمره الإنتاجي المتبقي. ولا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة الالتزام بهذه المتطلبات للتغيرات في مثل تلك الالتزامات التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا استخدمت المنشأة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء فيجب عليها:

(أ) قياس الالتزام كما هو في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؛

(ب) بقدر ما يكون الالتزام ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١، تقدير المبلغ الذي كان سيتم تضمينه في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الالتزام أولاً، من خلال خصم الالتزام إلى ذلك التاريخ باستخدام أفضل تقديراتها لمعدل (معدلات) الخصم المُعدل بالمخاطر التاريخية الذي كان سيتم تطبيقه على ذلك الالتزام على مدار الفترة الفاصلة؛

(ج) حساب مجمع الاستهلاك على ذلك المبلغ، كما هو في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، على أساس التقدير الحالي للعمر الإنتاجي للأصل، باستخدام سياسة الاستهلاك التي تطبقها المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

د٢١أ بدلا من تطبيق الفقرة د٢١ أو تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١، يجب على المنشأة التي تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة د٨أ(ب) (لأصول النفط والغاز في مرحلتي التطوير أو الإنتاج التي تتم المحاسبة عنهما في مراكز التكلفة التي تتضمن جميع العقارات في منطقة جغرافية واسعة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق):

(أ) قياس التزامات الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة كما هي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؛

(ب) الإثبات ضمن الأرباح المبقاة مباشرة لأي فرق في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بين ذلك المبلغ والمبلغ الدفتري لتلك الالتزامات، المحدد بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- للمنشأة في السابق .

الأصول المالية أو الأصول غير الملموسة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢

د٢٢ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي١٢.

تكاليف الاقتراض

د٢٣ تستطيع المنشأة المطبقة لأول مرة اختيار تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٣ من تاريخ التحول أو من تاريخ أبكر كما تسمح به الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٣. ومن التاريخ الذي تبدأ فيه المنشاة، التي تطبق هذا الإعفاء، في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٣، فإنه:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض مكون تكلفة الاقتراض الذي تمت رسملته بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق والذي تم تضمينه في المبلغ الدفتري للأصول في ذلك التاريخ؛

(ب) يجب على المنشاة أن تحاسب عن تكاليف الاقتراض التي تم تحملها في ذلك التاريخ أو بعده وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣، بما في ذلك تكاليف الاقتراض التي تم تحملها في ذلك التاريخ أو بعده على الأصول المؤهلة قيد التشييد.

د٢٤ [حذفت]

اطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية

د٢٥ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩ "اطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية".

التضخم الجامح بشكل حاد

د٢٦ إذا كان لدى المنشأة عملة وظيفية كانت، أو هي، عملة اقتصاد جامح، فيجب عليها تحديد ما إذا كانت قد تعرضت لتضخم جامح بشكل حاد قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. وينطبق ذلك على المنشآت التي تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة، وكذلك على المنشآت التي تكون قد طبقت المعايير الدولية للتقرير المالي سابقاً.

د٢٧ تعد عملة الاقتصاد ذي التضخم الجامح عرضة لتضخم جامح بشكل حاد إذا كان لديها الخاصيتين التاليتين:

(أ) لا يتوفر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع المنشآت التي لها معاملات وأرصدة بالعملة.

(ب) لا توجد إمكانية للمبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبيا.

د٢٨ تتوقف العملة الوظيفية للمنشأة عن التعرض للتضخم الجامح بشكل حاد في تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي. وهو التاريخ الذي لا يكون فيه لدى العملة أي من، أو كل من، الخاصيتين الواردتين في الفقرة د٢٧، أو عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة لا تكون عرضة لتضخم جامح بشكل حاد.

د٢٩ عندما يكون تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي أو بعده، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار قياس جميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي. ويمكن للمنشأة استخدام تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة لتلك الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي الافتتاحية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

د٣٠ عندما يقع تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي خلال فترة مقارنة اثني عشر شهرا، فإن فترة المقارنة يمكن أن تكون أقل من اثني عشر شهرا، شريطة تقديم مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ١) لتلك الفترة الأقصر.

الترتيبات المشتركة

د٣١ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ مع الاستثناءات التالية:

(أ) عند تطبيق مقتضيات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، فإنه يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق هذه المقتضيات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) عند التغيير من التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة إجراء اختبار للهبوط في قيمة الاستثمار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ كما هو في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أن الاستثمار قد هبطت قيمته. وأي هبوط ناتج يجب إثباته على أنه تعديل على الأرباح المبقاة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي

د٣٢ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في الفقرات أ١ إلى أ٤ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠ " تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي ". في تلك الفقرة، يجب تفسير الإشارة إلى تاريخ السريان على أنها ١ يناير ٢٠١٣ أو بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، أيهما يأتي لاحقا.

وسم عقود لشراء أو بيع بند غير مالي

د٣٣ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بوسم بعض العقود لشراء أو بيع بند غير مالي من البداية على أنه يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٥٠٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وبالرغم من هذا المتطلب، فإنه يسمح للمنشأة، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بوسم العقود الموجودة بالفعل في ذلك التاريخ على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة -فقط- إذا كانت تستوفي متطلبات الفقرة ٥٠٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في ذلك التاريخ وكانت المنشأة تسم جميع العقود المشابهة.

الإيراد

د٣٤ يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول الواردة في الفقرة ج٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وفي تلك الفقرات، يجب تفسير الإشارات إلى "تاريخ التطبيق الأولي" على أنها بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. وإذا قررت المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق مقتضيات التحول تلك، فيجب عليها -أيضاً- تطبيق الفقرة ج٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

د٣٥ لا تطالب المنشأة المطبقة لأول مرة بإعادة عرض العقود التي تم إنجازها قبل أبكر فترة معروضة. والعقد المُنجز هو عقد قامت له المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق.

المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً

د٣٦ لا يلزم المطبق لأول مرة أن يطبق التفسير الدولي ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً" على الأصول والمصروفات والدخل ضمن نطاق ذلك التفسير والتي تم إثباتها ابتداءً قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية.

الملحق هـ

الإعفاءات قصيرة الأجل من المعايير الدولية للتقرير المالي

يُعد هذا المحق جزءا لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

الإعفاء من متطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بإعادة عرض معلومات المقارنة

١هـ إذا بدأت أول فترة تقرير للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي قبل ١ يناير ٢٠١٩ وكانت المنشأة تطبق الإصدار المكتمل للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (المُصدر في ٢٠١٤)، فلا يلزم أن تلتزم معلومات المقارنة الواردة في أول قوائم مالية للمنشأة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاح" أو بالإصدار المكتمل من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (المُصدر في ٢٠١٤)، بقدر ما تكون الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ تتعلق ببنود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولمثل هذه المنشآت، فإن الإشارات إلى 'تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي' يجب أن تعني، في حالة المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٤) فقط، بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

هـ٢ يجب على المنشأة التي تختار عرض معلومات المقارنة التي لا تلتزم بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ أو بالإصدار المكتمل للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (المُصدر في ٢٠١٤) في أول سنة لها للتحول أن:

(أ) تطبق متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق بدلا من متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على معلومات المقارنة بشأن البنود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) تفصح عن هذه الحقيقة مع الأساس المستخدم لإعداد هذه المعلومات.

(ج) تعالج أي تعديل بين قائمة المركز المالي في تاريخ تقرير فترة المقارنة (أي قائمة المركز المالي التي تتضمن معلومات المقارنة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق) وقائمة المركز المالي في بداية أول فترة تقرير وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (أي أول فترة تتضمن معلومات تلتزم بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ وبالإصدار المكتمل للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩(المُصدر في ٢٠١٤)) على أنها ناشئة من تغيير في السياسة المحاسبية وأن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(أ)-(هـ) و(و) (١) من معيار المحاسبة المالي ٨. وتنطبق الفقرة ٢٨(و) (١) -فقط -على المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي في تاريخ تقرير فترة المقارنة.

(د) تطبق الفقرة ١٧(ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ لتقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث وظروف أخرى معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢

"الدفع على أساس السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر. مع التأكيد على أن أحقية الشركة في إصدار أسهم مقابل ما تحصل عليه من سلع أو خدمات يتطلب أساسا نظاميا خارج نطاق المعايير، فمهمة المعايير المحاسبية هي توفير المعالجة المحاسبية وما يتعلق بها من عرض وإفصاح للمعاملات التي يمكن للمنشآت تطبيقها في ظل إطار نظامي معين.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢

الدفع على أساس السهم

الهدف

١ هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحديد التقرير المالي من قبل المنشأة عندما تجري "معاملة دفع على أساس السهم". وبالتحديد، يتطلب من المنشأة أن تعكس ضمن ربحها أو خسارتها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس السهم، بما في ذلك المصروفات المرتبطة بالمعاملات التي تُمنح فيها "خيارات سهم" للموظفين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عند المحاسبة عن جميع معاملات الدفع على أساس السهم، سواء استطاعت المنشأة أو لم تستطع أن تميز - بشكل مُحدد - بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة، بما في ذلك:

(أ) "معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية"؛

(ب) "معاملات دفع على أساس السهم تُسوى نقداً"؛

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات وتنص شروط الترتيب على أنه إما للمنشأة أو لمورد هذه السلع أو الخدمات اختيار إما أن تسوي المنشأة المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

باستثناء ما يتضح من الفقرات ٣أ -٦. وفي ظل غياب سلع أو خدمات قابلة للتحديد - بشكل واضح، فيمكن أن تبين الظروف الأخرى أن سلعاً أو خدمات قد تم (أو سوف يتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٣ [حذفت]

٣أ يمكن أن تُسوى معاملة دفع على أساس السهم من خلال منشأة أخرى للمجموعة (أو حامل سهم أي منشأة من المجموعة) نيابة عن المنشأة المُستلمة أو المُقتنية للسلع أو الخدمات. وتنطبق الفقرة ٢ - أيضاً - على المنشأة التي:

(أ) تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون لدى منشأة أخرى من المجموعة نفسها (أو حامل سهم أي منشأة من المجموعة) التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم، أو

(ب) عليها التزام بأن تسوي معاملة دفع على أساس السهم عندما تستلم منشأة أخرى من المجموعة نفسها السلع أو الخدمات.

ما لم تكن المعاملة - بشكل واضح - لغرض بخلاف الدفع مقابل السلع أو الخدمات المُقدمة إلى المنشأة التي تتسلمها.

٤ لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، لا تُعد المعاملة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/بصفتها حاملاً لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس السهم. على سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة جميع حملة فئة معينة من أدوات حقوق ملكيتها الحق في اقتناء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، ويحصل الموظف على ذلك الحق نظراً لأنه/لأنها حامل لأدوات حقوق ملكية من تلك الفئة بعينها، فلا يخضع منح هذا الحق أو ممارسته لمتطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٥ كما يتضح من الفقرة ٢، ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على معاملات الدفع على أساس السهم التي تقتني فيها المنشأة أو تستلم سلعاً أو خدمات. وتتضمن السلع المخزون، والمواد الاستهلاكية، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وبالرغم من ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على

المعاملات التي تقتني فيها المنشأة السلع على أنها جزء من صافي الأصول المُقتناة ضمن تجميع أعمال كما عُرف بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع المنشآت" (المُنقح في ٢٠٠٨)، أو ضمن تجميع منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة كما يتضح من الفقرات ب١-ب٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو مساهمة أعمال في إنشاء مشروع مشترك كما عُرف بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة". وبالتالي، لا تقع أدوات حقوق الملكية المُصدرة ضمن تجميع أعمال في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وبالرغم من ذلك، تقع أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي الأعمال المستحوذ عليها بصفتهم موظفين (مثلاً مقابل استمرار الخدمة) ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن إلغاء، أو استبدال أو تعديل آخر لـ "ترتيبات الدفع على أساس السهم"، بسبب تجميع أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق المكية، وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية المُصدرة ضمن تجميع أعمال هي جزء من العوض المُحول في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣) أو هي في مقابل استمرار الخدمة لتُثبت في الفترة بعد التجميع (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي).

٦ لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على معاملات الدفع على أساس السهم التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" (المُنقح في ٢٠٠٣)[١] أو الفقرات من ٢-٤إلى ٢- ٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

٦أ يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف - في بعض النواحي - عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة". بناءً عليه، عند تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وليس المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

الإثبات

٧ **يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس السهم عندما تحصل على السلع أو عندما يتم تلقي الخدمات، ويجب على المنشأة أن تُثبت زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً.**

٨ **عندما لا تتأهل السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس السهم للإثبات على أنها أصول، فإنه يجب أن تُثبت على أنها مصروفات.**

٩ ينشأ المصروف - عادةً - من استهلاك السلع أو الخدمات. على سبيل المثال، تُستهلك الخدمات - عادةً - مباشرةً، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما يقدم الطرف المقابل خدمة. وقد تُستهلك السلع على مدى فترة زمنية أو، في حالة المخزون، عندما تُباع في تاريخ تال، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما تُستهلك السلع أو تُباع. وبالرغم من ذلك، يكون من الضروري - أحياناً - أن يُثبت مصروف قبل أن تُستهلك الأصول أو الخدمات أو تُباع، نظراً لأنها لم تتأهل للإثبات على أنها أصول. على سبيل المثال، قد تقتني المنشأة سلعاً على أنها جزء من مرحلة البحث لمشروع لتطوير منتج جديد. ورغم أن تلك السلع لم تُستهلك بعد، فإنها قد لا تتأهل للإثبات على أنها أصول بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي الذي ينطبق عليها.

١ عُدل عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في ٢٠٠٥.

معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية

نظرة عامة

١٠ **لمعاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية – بشكل مباشر – بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، إلا إذا كان لا يمكن تقدير تلك القيمة العادلة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية – بشكل غير مباشر – بالرجوع إلى[٢] القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.**

١١ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠، على المعاملات مع "الموظفين وغيرهم الذين يقدمون خدمات مشابهة"[٣]، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المُتلقاة بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، نظراً لأنه من غير الممكن - عادةً - تقدير القيمة العادلة للخدمات المُتلقاة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها، كما يتضح من الفقرة ١٢. ويجب أن تقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في "تاريخ المنح".

١٢ تُمنح الأسهم، أو خيارات السهم أو أدوات حقوق الملكية الاخرى للموظفين - عادة - على أنها جزء من حزمة مكافأتهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى. عادةً، يكون من غير الممكن قياس - بشكل مباشر - الخدمات المُتلقاة مقابل مكونات معينة لحزمة مكافأة الموظف. وقد يكون من غير الممكن - أيضاً - قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافأة - بشكل مستقل، بدون قياس القيمة العادلة - بشكل مباشر - لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. إضافة إلى ذلك، تُمنح الأسهم أو خيارات السهم - أحياناً - على أنها جزء من ترتيب مكافأة، وليس على أنها جزء من المكافأة الأساس، مثلاً على أنها حافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافأتهم مقابل جهودهم في تحسين أداء المنشأة. بمنح أسهم أو خيارات سهم، بالإضافة إلى مكافأة أخرى، فإن المنشأة تدفع مكافأة إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المرجح أن يكون تقدير القيمة العادلة لهذه المنافع الإضافية صعباً. ونظراً لصعوبة قياس القيمة العادلة- بشكل مباشر - للخدمات المُتلقاة، فانه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخدمات الموظف المُتلقاة بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف بخلاف الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه يمكن تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويجب أن تُقاس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، عندما تدحض المنشأة هذا الافتراض نظراً لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية - بشكل غير مباشر - بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مُقاسة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

---

٢ يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عبارة "بالرجوع الى" بدلا من "ب"، نظراً لأن المعاملة تقاس – في النهاية – من خلال ضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مُقاسة في التاريخ المُحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (أيهما يكون منطبقاً)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب، كما يتضح من الفقرة ١٩.

٣ في بقية هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، جميع الإشارات إلى الموظفين تتضمن أيضاً الآخرين ممن يقدمون خدمات مشابهة.

١٣أ وبالتحديد، عندما يبدو أن العوض القابل للتحديد المُستلم (إن وجد) من قبل المنشأة أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المُتكبد، فإن هذه الحالة تبين - عادةً - أنه قد اُستلم (أو سوف يُستلم) عوض آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) من قبل المنشأة.

يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المُستلمة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو سيتم استلامها) بالفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات على أساس السهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة للتحديد مُستلمة (أو سيتم استلامها). ويجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة في تاريخ المنح. وبالرغم من ذلك، للمعاملات التي تُسوى نقداً، يجب أن يُعاد قياس الالتزام في نهاية كل فترة تقرير حتى يُسوى وفقاً لما ورد في الفقرات ٣٠-٣٣.

معاملات يتم فيها تلقي خدمات

١٤ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الممنوحة تُكتسب - مباشرةً، فإن الطرف المقابل لا يكون مطالباً بأن يُكمل فترة مُحددة من الخدمة قبل أن يحق له - دون قيد أو شروط - أدوات حقوق الملكية تلك. وفي غياب الدليل على العكس، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المُقدمة من قبل الطرف المقابل التي هي عوض مقابل أدوات حقوق ملكية قد تم استلامها. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ المنح أن تُثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية.

١٥ عندما لا تُكتسب أدوات حقوق الملكية الممنوحة حتى يُكمل الطرف المقابل فترة مُحددة من الخدمة، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الطرف المقابل، هي عوض مقابل أدوات حقوق الملكية تلك التي سوف تُستلم في المستقبل، خلال "فترة الاكتساب". ويجب على المنشأة أن تحاسب عن هذه الخدمات عندما تُقدم من قبل الطرف المقابل خلال فترة الاكتساب، مع زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) عندما يُمنح موظف خيارات سهم مشروطة بإكماله خدمة ثلاث سنوات، حينئذ يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات السهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة اكتساب ثلاث سنوات.

(ب) عندما يُمنح موظف خيارات سهم مشروطة بتحقيق شرط أداء وبالبقاء في خدمة المنشأة حتى يُستوفى ذلك الشرط، ويتفاوت طول فترة الاكتساب تبعاً لموعد استيفاء شرط الاداء هذا، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات السهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة الاكتساب المتوقعة. ويجب على المنشأة أن تقدر طول فترة الاكتساب المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة - الأكثر

ترجيحاً - لشرط الأداء. وعندما يكون شرط الأداء هو "شرط سوق"، يجب أن يكون تقدير طول فترة الاكتساب المتوقعة متفقاً مع الافتراضات المُستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يجوز تنقيحها - لاحقاً. وعندما لا يكون شرط الأداء هو شرط سوق، فإنه يجب على المنشأة أن تنقح تقديرها لطول فترة الاكتساب، عند الضرورة، عندما تبين معلومات لاحقة أن طول فترة الاكتساب يختلف عن التقديرات السابقة.

معاملات تُقاس بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ للمعاملات المُقاسة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في "تاريخ القياس" على أساس أسعار السوق عندما تكون متاحة، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ عندما لا تكون أسعار السوق متاحة، فيجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام طريقة تقويم لتقدير السعر الذي سيكون لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة تتم على أساس التنافس الحرّ بين أطراف على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل. ويجب أن تتفق طريقة التقويم مع منهجيات التقويم المقبولة - بشكل عام - لتسعير الأدوات المالية، ويجب أن تنطوي على جميع العوامل والافتراضات التي سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق الذين على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل عند وضع السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق ب على إرشادات إضافية بشأن قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات السهم، مع التركيز على الأحكام والشروط المُحددة التي تُعد سمات مشتركة لمنح أسهم أو خيارات أسهم للموظفين.

معالجة شروط الاكتساب

١٩ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء "شروط اكتساب" مُحددة. على سبيل المثال، يكون منح أسهم أو خيارات سهم لموظف - عادةً - مشروطا ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية مُحددة. وقد تكون هناك شروط أداء يجب استيفاؤها، مثل تحقيق المنشأة لنمو مُحدد في الربح أو زيادة مُحددة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أخذ شروط اكتساب، بخلاف شروط السوق، في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات السهم في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، يجب أن تؤخذ شروط الاكتساب في الحسبان من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المُدرجة في قياس مبلغ المعاملة بحيث أنه - في النهاية -يجب أن يستند المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة، على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب- في نهاية الامر. وبالتالي، لا يُثبت مبلغ للسلع أو الخدمات المُستلمة - على أساس تراكمي - عندما لا تُكتسب أدوات حقوق الملكية بسبب الفشل في استيفاء شرط اكتساب بخلاف شرط السوق، مثل فشل الطرف المقابل في إكمال فترة خدمة مُحددة، أو عدم استيفاء شرط أداء، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٩، يجب على المنشأة أن تُثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب استناداً إلى أفضل تقدير متاح لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب، ويجب عليها أن تنقح ذلك التقدير - عند الضرورة - عندما تبين معلومات لاحقة أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تنقح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية التي اكتسبت - في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢١ يجب أن يؤخذ في الحسبان شروط السوق، مثل سعر سهم مستهدف يكون الاكتساب (أو القابلية للممارسة) مشروطا به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناء عليه، لمنح أدوات حقوق الملكية التي تكون بشروط السوق، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب الأخرى (مثل الخدمات المُستلمة من الموظف الذي يبقى في الخدمة للفترة المُحددة من الخدمة)، بغض النظر عما إذا كان شرط السوق ذلك قد اُستوفي.

معالجة شروط عدم الاكتساب

أ٢١ وبالمثل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع شروط عدم الاكتساب عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناء عليه، لمنح أدوات حقوق الملكية التي تكون بشروط عدم اكتساب، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب التي هي ليست شروط سوق (مثل الخدمات المُستلمة من الموظف الذي يبقى في الخدمة للفترة المُحددة من الخدمة) بغض النظر عما إذا كانت شروط عدم الاكتساب تلك قد اُستوفيت.

معالجة ميزة إعادة المنح

٢٢ للخيارات مع "ميزة إعادة المنح"، لا يجوز أن يؤخذ في الحسبان ميزة إعادة المنح عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، تجب المحاسبة عن "خيار إعادة المنح" على أنه منحة خيارات جديدة، إذا وعندما يمنح خيار إعادة المنح لاحقا.

بعد تاريخ الاكتساب

٢٣ بعد إثبات السلع أو الخدمات المُستلمة وفقاً للفقرات ١٠-٢٢، والزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية، لا يجوز للمنشأة أن تجرى تعديلاً لاحقاً على إجمالي حقوق الملكية بعد تاريخ الاكتساب. على سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة - لاحقاً - أن تعكس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُستلمة من موظف عندما تُصادر أدوات حقوق الملكية المُكتسبة - في وقت لاحق أو، في حالة خيارات السهم، لم تُمارس الخيارات. وبالرغم من ذلك، لا يمنع هذا المتطلب المنشأة من إثبات تحويل ضمن حقوق الملكية، أي تحويل من أحد مكونات حقوق ملكية إلى آخر.

عندما لا يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية – بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٢٤ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٣ عندما تكون المنشأة مُطالبة بأن تقيس معاملة دفع على أساس السهم بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تقدر - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - القيمة العادلة في تاريخ القياس لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة - فقط - يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن:

(أ) تقيس أدوات حقوق الملكية بـ "قيمتها الحقيقية" - بشكل أولي - في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة و – لاحقاً – في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية النهائية، تثبت أي تغير في القيمة الحقيقية المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة. ولمنحة خيارات السهم، يُسوى ترتيب الدفع على أساس السهم – بشكل نهائي - عندما تُمارس الخيارات، أو تُصادر (مثلاً عند وقف التوظيف) أو تنقضي (مثلاً في نهاية عمر الخيار).

(ب) تُثبت السلع أو الخدمات المُستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب – في النهاية – أو (عندما ينطبق عليها) تُمارس – في النهاية. ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات السهم، على سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب، إن وجدت، وفقاً للفقرتين ١٤ و١٥، باستثناء أن المتطلبات الواردة في الفقرة ١٥(ب) بشأن شرط السوق لا تنطبق. ويجب أن يستند المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب إلى عدد خيارات السهم المتوقع أن تُكتسب. ويجب على المنشأة أن تنقح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تبين معلومات لاحقة أن عدد خيارات السهم التي يُتوقع أن تُكتسب يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تنقح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب – في النهاية. وبعد تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة عندما تُصادر خيارات السهم - في وقت لاحق، أو تنقضي - في النهاية.

٢٥ عندما تطبق المنشأة الفقرة ٢٤، فإنه يكون من غير الضروري أن تطبق الفقرات ٢٦ –٢٩، نظرا لأن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية سوف تُؤخذ في الحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الحقيقية المُحددة في الفقرة ٢٤. وبالرغم من ذلك، عندما تسوي المنشأة منحة أدوات حقوق ملكية تنطبق عليها الفقرة ٢٤:

(أ) عندما تحدث التسوية خلال فترة الاكتساب، يجب على المنشأة أن تحاسب عن التسوية على أنها تعجيل للاكتساب، وبناء عليه، يجب عليها أن تثبت - مباشرةً - المبلغ الذي لو لا ذلك كان سيتم إثباته للخدمات المُتلقاة على مدى بقية فترة الاكتساب.

(ب) يجب أن يُحاسب عن أي دفعة تتم عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة الحقيقية لأدوات حقوق الملكية، مُقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن تُثبت أي زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

التعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

٢٦ قد تُعدل المنشأة الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، قد تخفض سعر ممارسة خيارات ممنوحة للموظفين (أي تعيد تسعير الخيارات)، الأمر الذي يزيد القيمة العادلة لهذه الخيارات. تم التعبير عن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧ -٢٩، للمحاسبة عن آثار التعديلات، في سياق معاملات الدفع على أساس السهم مع الموظفين. وبالرغم من ذلك، يجب أن تطبق المتطلبات - أيضاً - على معاملات الدفع على أساس السهم مع أطراف بخلاف الموظفين والتي تُقاس بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فأي إشارة واردة في الفقرات ٢٧-٢٩ إلى تاريخ المنح يجب بدلا من ذلك أن تشير إلى التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

٢٧ يجب على المنشأة أن تثبت، كحد أدنى، الخدمات المُتلقاة المُقاسة بالقيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم تكن هذه الأدوات غير مُكتسبة بسبب الفشل في استيفاء شرط الاكتساب (بخلاف شرط السوق) الذي كان مُحدداً في تاريخ المنح. وينطبق هذا بغض النظر عن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو عن إلغاء أو تسوية منحة أدوات حقوق الملكية تلك. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تزيد إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس السهم أو التي تكون، بخلاف ذلك، مفيدة للموظف. وترد الإرشادات بشأن تطبيق هذا المتطلب في الملحق ب.

٢٨ عندما تُلغى أو تُسوى منحة أدوات حقوق ملكية خلال فترة الاكتساب (بخلاف منحة مُلغاة بالمُصادرة عندما لم تُستوفى شروط الاكتساب):

(أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل للاكتساب، وبناء عليه، يجب عليها أن تثبت - مباشرةً - المبلغ الذي لو لا ذلك كان سيُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

(ب) يجب أن يُحاسب عن أي دفعة يتم القيام بها للموظف عند إلغاء أو تسوية المنحة على أنها إعادة شراء لأداة حقوق ملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مُقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن تُثبت أي زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف. وبالرغم من ذلك، عندما يتضمن ترتيب الدفع على أساس السهم مكونات التزام، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في تاريخ الإلغاء أو التسوية. يجب أن تتم المحاسبة عن أي دفعة يتم القيام بها لتسوية مكون الالتزام على أنه إطفاء للالتزام.

(ج) عندما تُمنح أدوات حقوق ملكية جديدة للموظف وفي التاريخ الذي مُنحت فيه أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك، وحددت المنشأة الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن منح أدوات حقوق الملكية البديلة بالطريقة نفسها على أنها تعديل على المنحة الأصلية لأدوات حقوق الملكية، وفقاً للفقرة ٢٧ وإرشادات التطبيق الواردة في الملحق ب. القيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة في التاريخ الذي مُنحت فيه أدوات حقوق الملكية البديلة. صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة هي قيمتها العادلة - مباشرةً - قبل الإلغاء، مطروحاً منها قيمة أية دفعة يتم القيام بها للموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية التي تمت المحاسبة عنها على أنها اقتطاع من حقوق الملكية وفقاً للبند (ب) أعلاه. وعندما لا تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن حقوق الملكية هذه على أنها منحة جديدة لأدوات حقوق ملكية.

٢٨أ عندما تستطيع المنشأة أو الطرف المقابل اختيار ما إذا كان سيفي بشرط عدم اكتساب، فإنه يجب على المنشأة أن تعالج فشل المنشأة أو الطرف المقابل في استيفاء شرط عدم الاكتساب هذا خلال فترة الاكتساب على أنه إلغاء.

٢٩ عندما تعيد المنشأة شراء أدوات حقوق ملكية مُكتسبة، فإنها يجب أن تحاسب عن الدفعة التي تم القيام بها للموظف على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُعاد شراؤها، مُقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن تُثبت أي زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

معاملات دفع على أساس السهم تُسوّى نقداً

٣٠ **لمعاملات دفع على أساس السهم تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها بالقيمة العادلة للالتزام، مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣١-٣٣د. وإلى أن يُسوى الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.**

٣١ على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة الموظفين حقوق ارتفاع قيمة السهم على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، حيث سيصبح الموظفون من خلالها مستحقين لدفعة نقدية مستقبلية (وليس لأداة حقوق ملكية)، تستند إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى مُحدد على مدى فترة زمنية مُحددة. وبدلا من ذلك، قد تمنح المنشأة موظفيها الحق في تسلم دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم الحق في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي ستُصدر عند ممارسة خيارات السهم) يمكن استرداد قيمتها، إما بشكل إلزامي (مثلاً عند وقف التوظيف) أو باختيار الموظف. وتُعد هذه الترتيبات أمثلةً لمعاملات دفع على أساس السهم تُسوّى نقداً. وتستخدم حقوق ارتفاع قيمة السهم لتوضيح بعض متطلبات الفقرات ٣٢-٣٣د؛ ومع ذلك فإن المتطلبات في تلك الفقرات يتم تطبيقها على كل معاملات الدفع على أساس السهم التي تسوى نقداً.

٣٢ يجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بأن تدفع مقابل هذه الخدمات، عندما يقدم الموظفون خدمة. على سبيل المثال، تُكتسب بعض حقوق ارتفاع قيمة السهم - مباشرةً، وبناء عليه، لا يُطالب الموظفون بإكمال فترة مُحددة من الخدمة ليصبحوا مستحقين للدفعة النقدية. وفي ظل غياب الدليل على خلاف ذلك، يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المُقدمة من قبل الموظفين في مقابل حقوق ارتفاع قيمة السهم قد تم تلقيها. وبالتالي يجب على المنشأة أن تثبت - مباشرةً - الخدمات المُتلقاة والتزاماً بان تدفع مقابلها. وعندما لا تُكتسب حقوق ارتفاع قيمة السهم إلا بعد أن يُكمل الموظفون فترة مُحددة من الخدمة، فـإنه يجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بأن تدفع مقابلها، عندما يقدم الموظفون خدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب أن يُقاس الالتزام - بشكل أولي، وفي نهاية كل فترة تقرير حتى يُسوى، بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة السهم، من خلال تطبيق نموذج تسعير خيار، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها حقوق ارتفاع قيمة السهم، وقدر الخدمة التي قدمها الموظفون حتى تاريخه مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣٣أ-٣٣د. وقد تقوم المنشأة بتعديل الأحكام والشروط التي تم على أساسها منح الدفع على أساس السهم الذي يسوّى نقداً.وقد تم توفير إرشادات لتعديل معاملة الدفع على أساس السهم التي تغير تصنيفها من كونها تسوّى نقداً إلى كونها تسوّى بحقوق الملكية في الفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج في الملحق ب.

معالجة الشروط المكتسبة وغير المكتسبة

٣٣أ قد تكون معاملة الدفع على أساس السهم التي تسوَّى نقداً مشروطة بالوفاء بشروط اكتساب معينة. فقد يكون هناك شروط أداء يجب الوفاء بها، مثل تحقيق المنشأة لمستوى نمو معين في الأرباح، أو زيادة معينة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أخذ شروط الاكتساب بخلاف شروط السوق في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للدفع على أساس السهم الذي يسوَّى نقداً في تاريخ القياس. وبدلا من ذلك، فإن شروط الاكتساب بخلاف شروط السوق يجب أخذها في الحسبان من خلال تعديل عدد المكافآت المضمَّن في قياس الالتزام الناشئ من المعاملة.

٣٣ب لتطبيق المتطلبات في الفقرة ٣٣أ، يجب على المنشأة أن تثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المستلمة خلال فترة الاكتساب. وهذا المبلغ يجب أن يستند إلى أفضل تقدير متوفر لعدد المكافآت التي يتوقع أن تكتسب. ويجب على المنشآة أن تعيد النظر في هذا التقدير إذا كان ذلك ضرورياً عندما تشير المعلومات اللاحقة إلى أن عدد المكافآت المتوقع اكتسابها سوف يختلف عن التقدير السابق. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعيد النظر في التقدير ليتساوى مع عدد المكافآت التي اكتسبت في النهاية.

٣٣ج إن شروط السوق مثل تحقيق سعر مستهدف للسهم والذي يُشترَط الاكتساب (أو الممارسة) على أساسه، بالإضافة إلى الشروط غير المكتسبة، يجب أخذها في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للدفع على أساس السهم الذي يسوَّى نقداً الممنوح، وعند إعادة قياس القيمة العادلة في نهاية كل فترة تقرير، وعند تاريخ التسوية.

٣٣د وكنتيجة لتطبيق الفقرات ٣٠-٣٣ج، فإن المبلغ المتجمع الذي يتم إثباته في النهاية للسلع أو الخدمات المستلمة باعتبارها عوضاَ للدفع على أساس السهم الذي يسوَّى نقداً سوف يساوي النقد الذي تم دفعه.

معاملات الدفع على أساس السهم مع خاصية التسوية الصافية لالتزامات الضريبة المستقطعة

٣٣هـ قد تلزم أنظمة الضريبة أو لوائحها المنشأة باستقطاع مبلغ معين لالتزام الموظف بالضريبة المصاحبة للدفع على أساس السهم، ويتم تحويل هذا المبلغ للسلطة الضريبية بالنيابة عن الموظف. وللوفاء بهذا الالتزام، فإن شروط الترتيب للدفع على أساس السهم قد تسمح للمنشأة أو تلزمها باستقطاع عدد من أدوات الملكية مساوية للقيمة النقدية لالتزام الموظف بالضريبة، من مجموع عدد أدوات الملكية التي خلاف ذلك كان سيتم إصدارها للموظف عند ممارسة (أو اكتساب) الدفع على أساس السهم (أي أن ترتيب الدفع على أساس السهم له خاصية "التسوية الصافية").

٣٣و واستثناءً من المتطلبات في الفقرة ٣٤، فإن المعاملة الموضحة في الفقرة ٣٣هـ يجب تصنيفها بمجملها على أنها معاملة دفع على أساس السهم تسوَّى بحقوق الملكية إذا كانت ستصنف على هذا الوجه في ظل غياب خاصية التسوية الصافية.

٣٣ز تطبق المنشأة الفقرة ٢٩ للمحاسبة عن استقطاع أسهم لتمويل الدفع للسلطة الضريبية فيما يتعلق بالتزام الموظف بالضريبة المصاحبة للدفع على أساس السهم. وعليه، فإنه تجب المحاسبة عن الدفع الذي تم، على أنه حسم من حقوق الملكية في مقابل الأسهم المستقطعة، باستثناء الحد الذي يتعدى فيه الدفع القيمة العادلة في تاريخ التسوية الصافية لأدوات الملكية المستقطعة.

٣٣ح لا ينطبق الاستثناء في الفقرة ٣٣و على ما يلي:

(أ) ترتيب الدفع على أساس السهم بخاصية التسوية الصافية، الذي ليس على المنشأة التزام بشأنه بموجب أنظمة الضريبة أو لوائحها لاستقطاع مبلغٍ ما في مقابل التزام الموظف بالضريبة المصاحبة لذلك الدفع على أساس السهم؛ أو

(ب) أدوات الملكية التي تستقطعها المنشأة زيادة على التزام الموظف بالضريبة المصاحبة للدفع على أساس السهم (أي أن المنشأة استقطعت كمية من الأسهم تتعدى القيمة النقدية لالتزام الموظف بالضريبة). ومثل هذه الزيادة في الأسهم المستقطعة تجب المحاسبة عنها على أنها دفع على أساس السهم يسوَّى نقداً عندما يتم دفع هذا المبلغ نقداً (أو بأصول أخرى) للموظف.

معاملات دفع على أساس السهم مع بدائل نقدية

٣٤ **لمعاملات الدفع على أساس السهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب إما للمنشأة أو للطرف المقابل اختيار إما أن تسوي المنشأة المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة دفع على أساس سهم تُسوى نقداً إذا، وبقدر ما، تحملت المنشأة التزاماً بأن تسوي نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية عندما، وبالقدر الذي لم يتم تحمل مثل ذلك الالتزام.**

معاملات دفع على أساس السهم تتيح فيها أحكام الترتيب للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ عندما تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في أن يختار ما إذا كانت معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً[٤] أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، والتي تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل في طلب الدفع نقداً) ومكون حقوق ملكية (أي حق الطرف المقابل في طلب التسوية بأدوات حقوق ملكية وليس نقداً). وللمعاملات مع أطراف بخلاف الموظفين، التي فيها تقاس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة - بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي فيه تُستلم السلع أو الخدمات.

٣٦ للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، بالأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها الحقوق في النقد أو أدوات حقوق ملكية.

٣٧ لتطبق الفقرة ٣٦، يجب على المنشأة أن تقيس - أولاً - القيمة العادلة لمكون الدين، ثم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية - بالأخذ في الحسبان أنه يجب على الطرف المقابل أن يفقد الحق في استلام نقد لكي يستلم أداة حقوق الملكية. القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي مجموع القيم العادلة للمكونين. وبالرغم من ذلك، تكون معاملات الدفع على أساس السهم التي للطرف المقابل فيها خيار التسوية - غالباً - مُهيكلة بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفسها للبديل الآخر. على سبيل المثال، قد يكون للطرف المقابل الخيار في استلام خيارات سهم أو حقوق ارتفاع قيمة أسهم تُسوى نقداً. في مثل هذه الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية صفرا، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفسها القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، عندما تختلف القيم العادلة لبدائل التسوية، فإن القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية سوف تكون عادة أكبر من الصفر، وفي هذه الحالة سوف تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لمكون الدين.

---

٤ في الفقرات ٣٥-٤٣، تشمل جميع الإشارات إلى النقد – أيضاً – الأصول الأخرى للمنشأة.

٣٨ يجب على المنشأة أن تحاسب - بشكل منفصل - عن السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة فيما يتعلق بكل مكون للأداة المالية المركبة. فلمكون الدين، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُقتناة، والتزاماً بأن تدفع مقابل هذه السلع أو الخدمات، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى نقداً (الفقرات ٣٠-٣٣). ولمكون حقوق الملكية (إن وجد)، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة، وزيادة ضمن حقوق الملكية، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية (الفقرات ١٠-٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة. وعندما تصدر المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلا من الدفع نقداً، فإنه يجب أن يُحول الالتزام - مباشرة - إلى حقوق ملكية، على أنه العوض مقابل أدوات حقوق الملكية المُصدرة.

٤٠ عندما تدفع المنشأة نقداً عند التسوية بدلا من إصدار أدوات حقوق ملكية، فإنه يجب أن تنطبق تلك الدفعة لتسوية الالتزام بالكامل. ويجب أن يبقى أي مكون حقوق ملكية مُثبت - سابقاً - ضمن حقوق الملكية. وباختيار أن يستلم نقداً عند التسوية، يفقد الطرف المقابل الحق في استلام أدوات حقوق ملكية. وبالرغم من ذلك، لا يمنع هذا المتطلب المنشأة من إثبات تحويل ضمن حقوق الملكية، أي تحويل من أحد مكونات حقوق ملكية إلى آخر.

معاملات دفع على أساس السهم تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة اختيار التسوية

٤١ لمعاملة دفع على أساس السهم تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة اختيار ما إذا كانت تسوي نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها التزام حالي يجب تسويته نقداً، وأن تحاسب عن معاملة الدفع على أساس السهم وفقاً لذلك. ويكون لدى المنشأة التزام حالي يجب تسويته نقداً عندما لا يكون لخيار التسوية بأدوات حقوق ملكية أي جوهر اقتصادي (مثلاً نظرا لأن المنشأة ممنوعة - بشكل نظامي - من إصدار أسهم)، أو أن لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً، أو أنها تسوي - بشكل عام - نقداً حينما يطلب الطرف المقابل تسوية نقدية.

٤٢ عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي يجب أن تسويه نقداً، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى نقداً، الواردة في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ عندما لا يوجد مثل هذا الالتزام، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تسوي بحقوق ملكية، والواردة في الفقرات ١٠ -٢٩. وعند التسوية:

(أ) عندما تختار المنشأة أن تسوي نقداً، فإنه تجب المحاسبة عن الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق ملكية، باستثناء ما يتضح من البند (ج) أدناه.

(ب) عندما تختار المنشأة أن تسوي بإصدار أدوات حقوق ملكية، فلا تُتطلب محاسبة اضافية (بخلاف تحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، عند الضرورة)، باستثناء ما يتضح من البند (ج) أدناه.

(ج) عندما تختار المنشأة بديل التسوية بالقيمة العادلة الأعلى، كما في تاريخ التسوية، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت مصروفاً إضافياً بالقيمة الزائدة المقدمة، أي بالفرق بين النقد المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي، لو لا ذلك، كانت سُتصدر، أو بالفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة ومبلغ النقد الذي، لو لا ذلك، كان سيُدفع، أيهما يكون منطبقاً.

معاملات الدفع على أساس السهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

٤٣أ لمعاملات الدفع على أساس السهم بين منشآت المجموعة، يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، على أنها إما معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية أو تسوى نقداً وذلك من خلال تقويم:

(أ) طبيعة المكافآت الممنوحة.

(ب) حقوقها والتزاماًتها.

المبلغ المُثبت من قبل المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات قد يختلف عن المبلغ المُثبت من قبل المجموعة الموحدة أو من قبل منشأة أخرى من المجموعة تسوي معاملة الدفع على أساس السهم.

٤٣ب يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية عندما:

(أ) تكون المكافآت الممنوحة هي أدوات حقوق ملكية خاصة بها، أو

(ب) لا يكون لدى المنشأة التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم.

يجب على المنشأة - لاحقاً - أن تعيد قياس مثل معاملة الدفع التي تُسوى بحقوق ملكية هذه - فقط - للتغيرات في شروط الاكتساب غير السوقية وفقاً للفقرات ١٩-٢١. وفي جميع الحالات الأخرى، يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً.

٤٣ج يجب على المنشـأة التي تسـوي معاملة الدفع على أساس السهم، عندما تستلم منشأة أخرى في المجموعة السلع أو الخدمات، أن تثبت المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية - فقط - عندما تُسوى بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها. بخلاف ذلك، يجب أن تُثبت المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً.

٤٣د تنطوي بعض معاملات المجموعة على ترتيبات تسديد تتطلب من منشأة من المجموعة أن تدفع لمنشأة أخرى من المجموعة مقابل توفير مدفوعات على أساس السهم لموردي السلع أو الخدمات. في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات أن تحاسب عن معاملة الدفع على أساس السهم وفقاً للفقرة ٤٣ب بغض النظر عن ترتيبات التسديد داخل المجموعة.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس السهم التي وُجدت خلال الفترة.

٤٥ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، يجب على المنشأة أن تفصح - على الأقل - عما يلي:

(أ) وصف لكل نوع ترتيب الدفع على أساس السهم وُجد في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثلاً ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). وقد تجمع المنشأة التي عندها أنواع متشابهة - بشكل كبير - من ترتيبات الدفع على أساس السهم هذه المعلومات، ما لم يكن الإفصاح المنفصل لكل ترتيب ضروريا لاستيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.

(ب) عدد خيارات السهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل المجموعات التالية من الخيارات:

(١) القائمة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) المُصادرة خلال الفترة؛

(٤) التي تمت ممارستها خلال الفترة؛

(٥) المنقضية خلال الفترة؛

(٦) القائمة في نهاية الفترة؛

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

(ج) لخيارات السهم التي تمت ممارستها خلال الفترة، المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. وإذا تمت ممارسة الخيارات - على أساس منتظم - في جميع أجزاء الفترة، يمكن للمنشأة - بدلا من ذلك - أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) لخيارات السهم القائمة في نهاية الفترة، نطاق أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقدي المتبقي. وعندما يكون نطاق أسعار الممارسة واسعا، فإنه يجب أن تُقسم الخيارات القائمة إلى نطاقات تكون ذات مغزى لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد تُصدر والنقد الذي قد يُستلم عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيف حُددت القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.**

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق ملكية المنشأة - بشكل غير مباشر، بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، فلتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، يجب على المنشأة أن تفصح - على الأقل - عما يلي:

(أ) لخيارات السهم الممنوحة خلال الفترة، المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس ومعلومات عن كيف قسيت تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيار المُستخدم والمدخلات لذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر وأي مدخلات أخرى للنموذج، بما في ذلك الطريقة المُستخدمة والافتراضات التي وُضعت لتضمين آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) كيف حُدد التقلب المتوقع، بما في ذلك توضيح المدى الذي إليه كان التقلب المتوقع مُستنداً إلى التقلب التاريخي؛

(٣) ما إذا كانت أي سمات أخرى لمنحة الخيار، مثل شرط السوق، قد ضُمنت وكيف ضُمنت في قياس القيمة العادلة.

(ب) لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (أي بخلاف خيارات السهم)، عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيف قيست القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) إذا لم تُقاس القيمة العادلة على أساس سعر ملحوظ، فكيف حُددت؛

(٢) ما إذا كانت توزيعات الأرباح المتوقعة قد ضُمنت وكيف ضُمنت في قياس القيمة العادلة؛

(٣) ما إذا كانت أي سمات أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد ضُمنت وكيف ضُمنت في قياس القيمة العادلة.

(ج) لترتيبات الدفع على أساس السهم التي عُدلت خلال الفترة:

(١) توضيح لهذه التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لهذه التعديلات)؛

(٣) معلومات عن كيف قيست القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتفق مع المتطلبات المُحددة في البنود (أ) و(ب) أعلاه، حيثما تكون منطبقة.

٤٨ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال الفترة - بشكل مباشر، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن كيف حُددت تلك القيمة العادلة، مثلاً ما إذا كانت القيمة العادلة قد قيست بسعر السوق لهذه السلع أو الخدمات.

٤٩ إذا قامت المنشأة بدحض الافتراض الوارد في الفقرة ١٣، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وتقدم توضيحا لماذا تم دحض الافتراض.

٥٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح - على الأقل - عما يلي:

(أ) إجمالي المصروف المُثبت للفترة والناشئ عن معاملات الدفع على أساس السهم التي اُستلمت بمقتضاها السلع أو الخدمات التي لم تتأهل للإثبات على أنها أصول وبالتالي اُثبتت - مباشرةً - على أنها مصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من إجمالي المصروف الذي ينشأ عن معاملات تمت المحاسبة عنها على أنها معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية؛

(ب) للالتزامات الناشئة عن معاملات دفع على أساس السهم:

(١) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية الفترة؛

(٢) إجمالي القيمة الحقيقية، في نهاية الفترة للالتزامات التي اُكتسب مقابلها حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى في نهاية الفترة (مثلاً حقوق ارتفاع قيمة السهم المُكتسبة).

٥٢ عندما لا تستوفي المعلومات المطلوب أن يُفصح عنها بموجب هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤، و٤٦ و٥٠، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات إضافية عندما يكون من الضروري استيفاؤها لها. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بتصنيف أيٍّ من معاملات الدفع على أساس السهم على أنها تسوَّى بحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٣٣و، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تقدير المبلغ الذي تتوقع أن تحوله للسلطة الضريبية لتسوية التزام الموظف بالضريبة عندما يكون ذلك ضرورياً لإعلام المستخدمين حول الآثار المستقبلية للتدفقات النقدية المصاحبة لترتيب الدفع على أساس السهم.

مقتضيات التحول

٥٣ لمعاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على منح الأسهم، وخيارات السهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي مُنحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم تُكتسب بعد في تاريخ سريان هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٥٤ تُشجع المنشأة، ولكنها ليست مُطالبة، أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية إذا كانت المنشأة قد أفصحت - بشكل عام - عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المُحددة في تاريخ القياس.

٥٥ لجميع منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة، و حيثما يكون منطبقاً، تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأبكر فترة معروضة.

٥٦ لجميع منح أدوات حقوق الملكية التي لا يطبق عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي (مثلاً أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله)، يجب على المنشأة - مع ذلك - أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٤٤ و٤٥.

٥٧ بعد أن يصبح المعيار الدولي للتقرير المالي ساريا، عندما تعدل المنشأة احكام أو شروط منحة أدوات حقوق الملكية التي لا ينطبق عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإنه يجب على المنشأة - مع ذلك - أن تطبق الفقرات ٢٦-٢٩ للمحاسبة عن أي من مثل هذه التعديلات.

٥٨ للالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس السهم الموجودة في تاريخ سريان هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر رجعي. ولهذه الالتزامات، يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في أبكر فترة معروضة عرضت لها معلومات مقارنة، باستثناء أن المنشأة غير مُطالبة بأن تعرض معلومات مقارنة إلى المدى الذي تكون فيه المعلومات متعلقة بفترة أو تاريخ أبكر من ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.

٥٩ تُشجع المنشأة، ولكنها ليست مطالبة، أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر رجعي على الالتزامات الأخرى الناشئة عن معاملات دفع على أساس السهم، على سبيل المثال، على الالتزامات التي سويت خلال فترة تُعرض لها معلومات مقارنة.

٥٩أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرات ٣٠-٣١، والفقرات ٣٣-٣٣ح، والفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج وفقاً لما يلي، ولا يجوز إعادة عرض الفترات السابقة:

(أ) تنطبق التعديلات في الفقرات ب٤٤أ-ب٤٤ج فقط على تعديلات الترتيب التي تحدث في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة التعديلات في الفقرات أو بعده.

(ب) تنطبق التعديلات في الفقرتين ٣٠-٣١ والفقرات ٣٣-٣٣د على معاملات الدفع على أساس السهم التي لم تكتسب عند التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس السهم التي يكون تاريخ منحها في تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة هذه التعديلات أو بعده. ولمعاملات الدفع على أساس السهم غير المكتسبة الممنوحة قبل التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام عند ذلك التاريخ، وأن تثبت أثر إعادة القياس في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكوِّن آخر لحقوق الملكية بحسب ما يكون ذلك مناسباً) لفترة التقرير التي تم فيها تطبيق التعديلات لأول مرة.

(ج) تنطبق التعديلات في الفقرات ٣٣هـ-٣٣ح، وتعديل الفقرة ٥٢ على معاملات الدفع على أساس السهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس السهم التي يكون تاريخ منحها في تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة هذه التعديلات أو بعده. ولمعاملات الدفع على أساس السهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) (أو جزء منها) التي تم سابقا تصنيفها على أنها مدفوعات على أساس السهم تسوَّى نقداً، ولكنها الآن تصنف على أنها تسوَّى بحقوق الملكية وفقاً لتلك التعديلات، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف القيمة الدفترية لالتزام الدفع على أساس السهم إلى حقوق الملكية في التاريخ الذي تطبق فيه لأول مره هذه التعديلات.

٥٩ب على الرغم من المتطلبات في الفقرة ٥٩أ، فإن المنشأة قد تطبق التعديلات في الفقرة ٦٣د بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" مع مراعاة مقتضيات التحول في الفقرات ٥٣-٥٩ من هذا المعيار، إذا وفقط إذا كان ذلك ممكنا بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا اختارت المنشأة التطبيق بأثر رجعي، فإنه يجب عليها فعل ذلك لكل التعديلات التي تضمنها "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس السهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢).

تاريخ السريان

٦٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. وعندما تطبق منشأة المعيار الدولي للتقرير المالي لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦١ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) و"التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في أبريل ٢٠٠٩ الفقرة ٥. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق منشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق التعديلات - أيضاً - على تلك الفترة الأبكر.

٦٢ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات التالية - بأثر رجعي - في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ٢١ أ فيما يتعلق بمعالجة شروط عدم الاكتساب؛

(ب) التعريفات المنقحة لـ "الاكتساب" و "شروط الاكتساب" الواردة في الملحق أ؛

(ج) التعديلات الواردة في الفقرات ٢٨ و٢٨ أ فيما يتعلق بالإلغاءات.

ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق منشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات التالية والتي تم إجراؤها من قبل "معاملات دفع على أساس السهم للمجموعة تُسوى نقداً" المصدر في يونيو ٢٠٠٩ - بأثر رجعي، مع مراعاة مقتضيات التحول الواردة في الفقرات ٥٣ -٥٩، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده:

(أ) تعديل الفقرة ٢، وحذف الفقرة ٣ وإضافة الفقرات ٣أ و٤٣أ-٤٣د والفقرات ب٤٥، ب٤٧، ب٥٠، ب٥٤، ب٥٦- ب٥٨ و ب٦٠ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.

(ب) التعريفات المُنقحة أو المُعدلة في الملحق أ للمصطلحات التالية:

- معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً؛
- معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية؛
- ترتيب الدفع على أساس السهم؛
- معاملة دفع على أساس السهم.

عندما تكون المعلومات الضرورية للتطبيق - بأثر رجعي - غير متاحة، فإنه يجب على المنشأة أن تظهر في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية المبالغ المُثبتة - سابقا - في القوائم المالية الموحدة للمجموعة. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق منشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٠، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ " القوائم المالية الموحدة " والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥ والملحق أ. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٦٣ب عدّل دورة التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي ٢٠١٠-٢٠١٢ المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرتين ١٥ و١٩. في الملحق أ، تعريفات "شروط الاستحقاق" و "شرط السوق" تم تعديلها وتم إضافة تعريفي "شرط الأداء و "شرط الخدمة". تطبق المنشأة بأثر مستقبلي هذه التعديلات لمعاملات الدفع على أساس السهم التي تاريخ منحها في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده.

ويسمح بالتطبيق الأبكر وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المُصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٦. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٣د عدل "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس السهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢) المُصدر في يونيو ٢٠١٦ الفقرات ١٩، ٣٠-٣١، ٣٣، ٥٢، ٦٣، وأضاف الفقرات ٣٣أ-٣٣ح، ٥٩أ-٥٩ب، ٦٣د، ب٤٤أ-ب٤٤ج، والعناوين المتعلقة بها. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أبكر فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

سحب التفسيرات

٦٤ يحل "معاملات دفع على أساس السهم للمجموعة تُسوى نقداً" المُصدر في يونيو ٢٠٠٩ محل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ "نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢" وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ "المعيار الدولي للتقرير المالي ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزانة". وقد انطوت التعديلات التي تم إجراؤها من خلال تلك الوثيقة على المتطلبات السابقة المُحددة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ كما يلي:

(أ) عدلت الفقرة ٢ وأضافت الفقرة ١٣أ فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات التي لا تستطيع المنشأة فيها أن تحدد - بشكل مُحدد - بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة. هذه المتطلبات كانت سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مايو ٢٠٠٦ أو بعده.

(ب) أضافت الفقرات ب٤٦، ب٤٨، ب٤٩، ب٥١-ب٥٣، ب٥٥، ب٥٩ وب٦١ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة. هذه المتطلبات كانت سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٧ أو بعده.

وتم تطبيق هذه المتطلبات - بأثر رجعي - وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨، مع مراعاة مقتضيات التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً

معاملة دفع على أساس السهم تقتني فيها المنشأة السلع أو الخدمات من خلال تحمل التزام بتحويل نقد أو أصول أخرى إلى مورد هذه السلع أو الخدمات بمبالغ تستند إلى سعر (أو قيمة) **أدوات حقوق ملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات السهم**) للمنشأة أو منشأة أخرى من المجموعة.

الموظفون وغيرهم الذين يقدمون خدمات مشابهة

الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ويكونون إما (أ) أفراداً يُعدون كموظفين لأغراض نظامية أو ضريبية، أو أن (ب) أفراداً يعملون للمنشأة بموجب توجيهها بالطريقة نفسها مثل الأفراد الذين يُعدون كموظفين لأغراض نظامية أو ضريبية، أو (ج) تكون الخدمات المُقدمة مشابهة لتلك المقدمة من قبل الموظفين. على سبيل المثال، يشمل المصطلح جميع أفراد الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسئولية لتخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة، بما في ذلك المديرين غير التنفيذيين.

أداة حقوق الملكية

عقد يدلل على حصة متبقية في أصول منشأة بعد طرح جميع التزاماتها[٥].

أداة حقوق الملكية الممنوحة

الحق (المشروط أو غير المشروط) في **أداة حقوق ملكية** المنشأة الممنوح من قبل المنشأة لطرف آخر بموجب **معاملة دفع على أساس السهم**.

معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية

معاملة الدفع على أساس السهم التي فيها:

(أ) تستلم المنشأة السلع أو الخدمات على أنها عوض مقابل **أدوات حقوق ملكيتها** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات السهم**)، أو

(ب) تستلم المنشأة السلع أو الخدمات ولكن ليست مُلزمة بأن تسوي المعاملة مع المورد.

القيمة العادلة

المبلغ الذي في مقابله يمكن مُبادلة أصل، أو تسوية التزام، أو يمكن مُبادلة **أداة حقوق ملكية ممنوحة**، بين أطراف على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل، في معاملة تتم على اساس التنافس الحرّ.

تاريخ المنح

التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف) على **ترتيب دفع على أساس السهم**، وهو عندما يكون لدى المنشأة والطرف المقابل تفهم مشترك لأحكام وشروط الترتيب. وفي تاريخ المنح تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في نقد، أو أصول أخرى أو في **أدوات حقوق ملكية** المنشأة، شريطة أن تُستوفى **شروط الاكتساب** المُحددة، إن وجدت. إذا كانت تلك الاتفاقية تخضع لعملية تصديق (على سبيل المثال من قبل حملة الأسهم)، فإن تاريخ المنح يكون هو التاريخ عندما يتم الحصول على ذلك التصديق.

---

٥ يعرف «إطار مفاهيم التقرير المالي» الالتزام على أنه تعهد حالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة من موارد تنطوي على منافع اقتصادية (أي تدفق خارج من النقد أو من أصول أخرى للمنشأة).

القيمة الحقيقية

الفرق بين **القيمة العادلة** للأسهم التي للطرف المقابل الحق (مشروط أو غير مشروط) في أن يكتتب فيها أو له الحق في أن يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي يكون (أو سوف يكون) مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل هذه الأسهم. على سبيل المثال، **خيار سهم** بسعر ممارسة ١٥ وحدة نقد[٦] للسهم، و**قيمته العادلة** ٢٠ وحدة نقد، يكون له قيمة حقيقية ٥ وحدة نقد.

شرط السوق

شرط أداء يتوقف عليه سعر ممارسة **أداة حقوق ملكية**، أو اكتسابها أو قابلية ممارستها وهو يتعلق بسعر السوق **لأدوات حقوق ملكية** المنشأة، مثل:

(أ) بلوغ سعر مُحدد للسهم أو مبلغ مُحدد **لقيمة حقيقية** لـ **خيار سهم**،

(ب) تحقيق هدف يستند إلى سعر سوق (أو قيمة) **أدوات حقوق ملكية** المنشأة (أو أدوات ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة) بالنسبة إلى مؤشر أسعار السوق لـ **أدوات حقوق ملكية** المنشآت الأخرى.

تتطلب شروط السوق من الطرف المقابل إكمال فترة محددة من الخدمة (أي شرط خدمة)، متطلب الخدمة يمكن أن يكون صريحاً أو ضمنياً.

تاريخ القياس

التاريخ الذي تُقاس فيه **القيمة العادلة** لـ **أدوات حقوق الملكية الممنوحة** لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وللمعاملات مع **الموظفين وغيرهم الذين يقدمون خدمات مشابهة**، فإن تاريخ القياس يكون هو **تاريخ المنح**. وللمعاملات مع أطراف بخلاف الموظفين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مشابهة)، فإن تاريخ القياس يكون هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

شرط الأداء

شروط الاكتساب التي تتطلب:

(أ) إكمال الطرف المقابل فترة خدمة محددة (أي شرط الخدمة)، متطلب الخدمة قد يكون صريحاً أو ضمنياً،

(ب) أهداف الأداء المحددة الواجب توافرها عند تقديم الطرف المقابل للخدمة المطلوبة في (أ).

فترة تحقيق أهداف الأداء:

(أ) لا يجوز أن تتجاوز نهاية فترة الخدمة،

(ب) قد تبدأ قبل فترة الخدمة بشرط ألا يكون تاريخ بدء هدف الأداء قبل بداية فترة الخدمة بصورة جوهرية.

يتم تعريف هدف الأداء بالرجوع إلى:

(أ) عمليات المنشأة (أو أنشطتها) أو عمليات وأنشطة منشأة أخرى في نفس المجموعة (أي شرط غير سوقي)، أو

(ب) سعر (قيمة) أدوات ملكية المنشأة أو أدوات ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة (بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم) (أي شرط السوق).

قد يتعلق هدف الأداء إما بأداء المنشأة ككل أو جزء من المنشأة (أو جزء من المجموعة)، مثل قسم أو موظف.

٦ في هذا الملحق، تُقوم المبالغ النقدية بـ "وحدات عملة".

ميزة إعادة المنح	ميزة تتيح المنح التلقائي لـ **خيارات سهم** إضافية حينما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة - سابقاً - مستخدماً أسهم المنشأة - بدلاً من - النقد، ليفي بسعر الممارسة.
خيار إعادة المنح	**خيار سهم** جديد يُمنح عندما يُستخدم سهم للوفاء بسعر ممارسة **خيار سهم** سابق.
شرط الخدمة	شرط الإكتساب الذي يتطلب من الطرف المقابل إكمال فترة محددة من الخدمة يتم خلالها تقديم الخدمات للمنشأة. إذا كان الطرف المقابل بغض النظر عن السبب، يتوقف عن تقديم الخدمة خلال فترة الإكتساب، فقد فشل في تلبية الشرط. لا يتطلب شرط الخدمة توفر هدف الأداء.
ترتيب دفع على أساس السهم	اتفاقية بين المنشأة (أو منشأة أخرى من المجموعة[٧] أو أي حامل سهم لمنشأة من المجموعة) وطرف آخر (بما في ذلك موظف) تمنح الطرف المقابل الحق في أن يستلم: (أ) نقداً أو أصولاً أخرى من أصول المنشأة مقابل المبالغ التي تستند إلى سعر (أو قيمة) **أدوات حقوق ملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات السهم**) المنشأة أو في منشأة أخرى من المجموعة، أو (ب) **أدوات حقوق ملكية** (بما في ذلك الأسهم أو **خيارات السهم**) المنشأة أو منشأة أخرى من المجموعة، شريطة أن تُستوفى شروط الاكتساب المُحددة، ان وجدت.
معاملة دفع على أساس السهم	المعاملة التي فيها: (أ) تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك موظف) في **ترتيب دفع على أساس السهم**، أو (ب) تتحمل المنشأة التزاماً بأن تسوي المعاملة مع المورد في **ترتيب دفع على أساس السهم** عندما تستلم منشأة أخرى من المجموعة تلك السلع أو الخدمات.
خيار السهم	العقد الذي يعطي الحامل الحق، ولكن ليس الإلزام، في أن يكتتب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية مُحددة.
مُكتسب	أن يصبح حقاً. بموجب **ترتيب دفع على أساس السهم**، يُكتسب حق طرف مقابل في أن يستلم نقداً، أو أصولاً اخرى أو **أدوات حقوق ملكية** المنشأة عندما لا يعد حق الطرف المقابل مشروطاً باستيفاء أي **شروط اكتساب**.
شروط الاكتساب	الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تتلقى الخدمات التي تمنح الطرف المقابل الحق في استلام نقد، أو أصول أخرى أو **أدوات حقوق ملكية** المنشأة، بموجب **ترتيب دفع على أساس السهم**. وتكون شروط الاكتساب إما شروط خدمة أو شروط أداء.
فتره الاكتساب	الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع **شروط الاكتساب** المُحددة لـ **ترتيب دفع على أساس السهم**.

٧ عُرفت "المجموعة" في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ «القوائم المالية الموحدة» على أنها "المنشأة الأم ومنشآتها التابعة « من منظور المنشأة الأم النهائية للمنشأة معدة التقرير.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب١ تناقش الفقرات ب٢-ب٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات السهم الممنوحة، بالتركيز علي الأحكام والشروط المُحددة التي هي سمات مشتركه لمنحة الأسهم أو خيارات السهم للموظفين. وبناءً عليه، فهي لا تُعد حصرية. إضافة إلى ذلك، ونظراً لأن موضوعات التقويم التي نُوقشت أدناه تركز على الأسهم وخيارات السهم الممنوحة للموظفين، فإنه يفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات السهم تُقاس في تاريخ المنح. وبالرغم من ذلك، تنطبق كثير من موضوعات التقويم التي نوقشت أدناه (مثلاً تحديد التقلب المتوقع) - أيضاً - في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات السهم الممنوحة لأطراف بخلاف الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة علي السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب٢ للأسهم الممنوحة للموظفين، يجب أن تُقاس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو بسعر سوق مُقدر، عندما لا يُتاجر في أسهم المنشأة في سوق عام)، معدلاً بالأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بناءً عليها الأسهم (باستثناء شروط الاكتساب المُستبعدة من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢١).

ب٣ على سبيل المثال، عندما لا يحق للموظف أن يستلم توزيعات أرباح خلال فترة الاكتساب، فإنه يجب أخذ هذا العامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وبالمثل، عندما تكون الأسهم خاضعة لقيود على التحويل بعد تاريخ الاكتساب، فإنه يجب أن يتم أخذ ذلك العامل في الحسبان، ولكن - فقط - إلى المدى الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الاكتساب على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل ذلك السهم. على سبيل المثال، عندما يُتاجر في الأسهم - بشكل نشط - في سوق عميقة تتمتع بالسيولة، فقد يكون لقيود التحويل بعد الاكتساب أثر ضئيل - إن وجد - على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل تلك الأسهم. ولا يجوز أن يُؤخذ في الحسبان القيود على التحويل أو القيود الأخرى التي توجد خلال فترة الاكتساب عند تقدير القيمة العادلة - في تاريخ المنح - للأسهم الممنوحة، نظراً لأن تلك القيود تنبع من وجود شروط الاكتساب، التي يُحاسب عنها وفقاً للفقرات ١٩-٢١.

خيارات السهم

ب٤ لخيارات السهم الممنوحة للموظفين، في كثير من الحالات لا تكون أسعار السوق متاحة، نظراً لأن الخيارات الممنوحة تخضع للأحكام والشروط التي لا تنطبق على الخيارات التي يُتاجر فيها. وعندما لا توجد خيارات يُتاجر فيها بأحكام وشروط مشابهة، فإنه يجب تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة من خلال تطبيق نموذج تسعير خيار.

ب٥ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل التي كان سيأخذها مشاركون في السوق، على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل، في الحسبان عند اختيار نموذج تسعير خيار لتطبيقه. على سبيل المثال، لكثير من خيارات الموظف أعمار طويلة، وتكون - عادةً - قابلة للممارسة خلال الفترة بين تاريخ الاكتساب ونهاية عمر الخيارات، وتُمارس - غالباً - مبكراً. ينبغي أن تؤخذ في الحسبان هذه العوامل عند تقدير القيمة العادلة - في تاريخ المنح - للخيارات. ولكثير من المنشآت، قد يحول هذا دون استخدام طريقة بلاك - سكولز - ميرتُن الحسابية، التي لا تسمح باحتمال الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس - بشكل كاف - آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وهي - أيضاً - لا تسمح باحتمال أنه قد يختلف التقلب المتوقع

ومدخلات النموذج الأخرى على مدي عمر الخيار. وبالرغم من ذلك، قد لا تنطبق العوامل المُحددة أعلاه على خيارات السهم ذات الأعمار التعاقدية القصيرة نسبيا، أو التي يجب أن تُمارس خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاكتساب. وفي هذه الحالات، قد تنتج طريقة بلاك - سكولز - ميرتُن الحسابية قيمة تكون هي نفسها - تقريباً - كما لنموذج تسعير خيار أكثر مرونة.

ب٦ تأخذ جميع نماذج تسعير الخيار في الحسبان - كحد أدنى - العوامل التالية:

(أ) سعر ممارسة الخيار؛

(ب) عمر الخيار؛

(ج) السعر الحالي للأسهم المعنية؛

(د) التقلب المتوقع لسعر السهم؛

(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (عندما يكون ذلك مناسبا)؛

(و) معدل الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب٧ يجب الأخذ في الحسبان - أيضاً - العوامل الأخرى التي كان سيأخذها مشاركون في السوق، على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل، في الحسبان عند وضع السعر (باستثناء شروط الاكتساب ومزايا إعادة المنح التي تُستبعد من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢٢).

ب٨ على سبيل المثال، لا يمكن - عادةً - مُمارسه خيار سهم ممنوح لموظف خلال فترات مُحددة (مثلاً خلال فترة الاكتساب أو خلال فترات مُحددة من قبل الجهات التنظيمية للأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل في الحسبان إذا كان نموذج تسعير الخيار المُطبق سيفترض - بخلاف ذلك - أن الخيار يمكن أن يُمارس في أي وقت خلال عمره. وبالرغم من ذلك، عندما تستخدم المنشأة نموذج تسعير خيار والذي يُقوم الخيارات التي يمكن ممارستها - فقط - في نهاية عمر الخيارات, فلا يُتطلب تعديل لعدم القدرة علي ممارستها خلال فترة الاكتساب (أو فترات أخرى خلال عمر الخيارات), نظراً لأن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها خلال تلك الفترات.

ب٩ بالمثل، يُعد احتمال الممارسة المبكرة للخيار عاملاً آخر مشتركاً لخيارات السهم للموظف، على سبيل المثال، بسبب أن الخيار غير قابل للتحويل بحرية، أو بسبب أنه يجب على الموظف أن يمارس جميع الخيارات المُكتسبة عند وقف التوظيف. ويجب أن تؤخذ في الحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما نُوقشت في الفقرات ب١٦-ب٢١.

ب١٠ لا يجوز أن تُؤخذ في الحسبان العوامل التي لم يكن سيأخذها مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل في الحسبان عند وضع سعر لخيار سهم (أو أداة حقوق ملكية أخرى) عند تقدير القيمة العادلة لخيارات السهم (أو أدوات حقوق ملكية اخرى) الممنوحة. على سبيل المثال، لخيارات السهم الممنوحة لموظفين، لا تُعد العوامل التي تؤثر في قيمة الخيار من منظور الموظف الفرد - فقط -ملائمة لتقدير السعر الذي كان سيُوضع من قبل مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل.

مدخلات نماذج تسعير الخيار

ب١١ عند تقدير التقلب المتوقع للأسهم المعنية وتوزيعات الأرباح عليها، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي ستنعكس في سعر سوق حالي أو سعر مُبادلة تفاوضي للخيار. وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات سهم الموظف، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي سيطورها طرف خارجي يمكنه الوصول لمعلومات مفصلة عن سلوك ممارسة الموظفين على أساس معلومات متاحة في تاريخ المنح.

ب١٢ من المُرجح - غالباً - أن يكون هناك نطاق من التوقعات المعقولة حول التقلب المستقبلي، وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تُحسب قيمة متوقعة، من خلال ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باحتمالية الحدوث المرتبطة به.

ب١٣ تستند التوقعات حول المستقبل - بشكل عام - إلى الخبرة، وتُعدل عندما يُتوقع أن يختلف المستقبل - بشكل معقول - عن الماضي. وفي بعض الظروف، قد تبين العوامل القابلة للتحديد أن الخبرة التاريخية غير المُعدلة تُعد مؤشراً ضعيفاً - نسبياً - للخبرة المستقبلية. على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة اثنان من خطوط العمل المختلفة - بشكل واضح - وتستبعد ذلك الذي كان أقل خطراً - بشكل جوهري - من الآخر، فقد لا يُعد التقلب التاريخي المعلومة الأفضل التي تؤسس عليها توقعات معقولة للمستقبل.

ب١٤ في ظروف أخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. على سبيل المثال، سيكون للمنشأة المُدرجة -حديثاً - القليل، إن وجد، من البيانات التاريخية عن التقلب في سعر سهمها. وقد نُوقشت المنشآت غير المُدرجة والمُدرجة - حديثاً - بشكل أوسع أدناه.

ب١٥ باختصار، لا ينبغي للمنشأة أن تؤسس تقديرات التقلب، وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح - ببساطة - على معلومات تاريخية بدون الأخذ في الحسبان المدى الذي يتوقع فيه أن تكون الخبرة السابقة تنبؤً - بشكل معقول - بالخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب١٦ يمارس الموظفون - غالباً - خيارات السهم مبكراً، لأسباب متنوعة. على سبيل المثال، تكون خيارات سهم الموظف - عادةً - غير قابلة للتحويل. ويدفع هذا الموظفين - غالباً - إلى ممارسة خيارات السهم الخاصة بهم مبكرا، نظراً لأن تلك هي الطريقة الوحيدة للموظفين لتصفية مركزهم. يُطالب - أيضاً - الموظفون الذين لا يستمرون في الوظيفة - عادةً - بأن يمارسوا أية خيارات مُكتسبة خلال فترة زمنيه قصيرة، وإلا تُصادر خيارات السهم. ويتسبب هذا العامل - أيضاً - في الممارسة المبكرة لخيارات سهم الموظف. ومن العوامل الأخرى المسببة للممارسة المبكرة بغض المخاطر والحاجة لتنوع للثروة.

ب١٧ تعتمد الوسائل التي يتم من خلالها أخذ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان علي نوع نموذج تسعير الخيار المُطبق. على سبيل المثال، يمكن أخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان من خلال استخدام تقدير للعمر المُتوقع للخيار (والذي هو، لخيار سهم الموظف، الفترة الزمنية من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع فيه أن يُمارس الخيار) على أنه مدخل في نموذج تسعير خيار (مثلاً طريقة بلاك- سكولز- ميرتُن الحسابية). وبدلا من ذلك، يمكن أن تُصاغ الممارسة المبكرة المتوقعة ضمن نموذج تسعير خيار ثنائي الحد أو نموذج مشابه يستخدم العمر التعاقدي على أنه مدخل.

ب١٨ تشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقدير الممارسة المبكرة:

(أ) طول فترة الاكتساب، نظراً لأنه لا يمكن - عادةً - ممارسه خيار السهم حتى نهاية فترة الاكتساب. وبالتالي، يستند تحديد آثار الممارسة المبكرة المتوقعة على التقويم إلى افتراض أن الخيارات سوف تُكتسب. وقد نُوقشت آثار شروط الاكتساب في الفقرات ١٩-٢١.

(ب) متوسط طول الفترة التي ظلت فيها خيارات مشابهة قائمة في الماضي.

(ج) سعر الأسهم المعنية. قد تبين الخبرة ميل الموظفين إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى مُحدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف داخل التنظيم. فعلى سبيل المثال، قد تبين الخبرة ميل موظفي المستويات العليا إلى ممارسة الخيارات في وقت لاحق بعد موظفي المستويات الدنيا (نوقشت - بشكل أوسع - في الفقرة ب ٢١).

(هـ) التقلب المتوقع للأسهم المعنية. في المتوسط، قد يميل الموظفون إلى ممارسة الخيارات على الأسهم ذات التقلب العالي في وقت أبكر منه على الأسهم ذات التقلب المنخفض.

ب١٩ كما يتضح من الفقرة ب١٧، يمكن أن تؤخذ آثار الممارسة المبكرة في الحسبان من خلال استخدام تقدير للعمر المتوقع للخيار على أنه مدخل في نموذج تسعير خيار. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات السهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، فإنه يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقدير على متوسط مرجح - بشكل مناسب - للعمر المتوقع لكامل مجموعة الموظفين أو على متوسط مرجح - بشكل مناسب - لأعمار مجموعات فرعية لموظفين داخل المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حول سلوك ممارسة الموظفين (نوقشت - بشكل أوسع - أدناه).

ب٢٠ من المرجح أن يكون مهماً فصل منحة خيار في مجموعات لموظفين ذوي سلوك ممارسة متجانس - نسبيا. لا تُعد قيمة الخيار دالة خطية لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص كلما طال الأجل. على سبيل المثال، عندما تكون جميع الافتراضات الأخرى متساوية، فرغم أن خياراً لسنتين يكون ذا قيمة أكبر من خيار لسنة واحدة، إلا أنه ليس ذا قيمة ضعف قيمته. ويعني ذلك أن حساب قيمة الخيار المقدرة على أساس متوسط مرجح واحد للعمر يشمل أعماراً فردية مختلفة - بشكل كبير - سيضخم إجمالي القيمة العادلة لخيارات السهم الممنوحة. وفصل الخيارات الممنوحة في عدة مجموعات، لكل منها نطاق ضيق - نسبياً - من الأعمار مشمول في المتوسط المرجح لعمرها، يخفض من ذلك التضخيم.

ب٢١ تنطبق اعتبارات مشابهة عند استخدام نموذج ثنائي الحد أو نموذج مشابه. على سبيل المثال، قد تبين خبرة المنشأة التي تمنح خيارات - على نطاق واسع - لجميع مستويات الموظفين ميل المديرين التنفيذيين في المستويات العليا إلى الاحتفاظ بخياراتهم لأجل أطول من الأجل الذي يحتفظ خلاله موظفو الإدارة الوسطى بخياراتهم وميل موظفي المستويات الدنيا إلى ممارسة خياراتهم في فترة أبكر بالمقارنة بأي مجموعة أخرى. بالإضافة الى ذلك، الموظفون الذين يُشجعون على، أو يُطالبون بـ، الاحتفاظ بمبلغ - كحد أدنى - لأدوات حقوق ملكية صاحب عملهم، بما في ذلك الخيارات، قد يمارسون- في المتوسط - الخيارات في وقت لاحق بعد الموظفين غير الخاضعين لذلك الشرط. وفي تلك الحالات، سينتج عن فصل الخيارات وفقاً لمجموعات من المستلمين ذوي سلوك ممارسة متجانس - نسبياً - تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات السهم الممنوحة.

التقلب المتوقع

ب٢٢ التقلب المتوقع هو قياس للسعر الذي يتوقع أن يتذبذب به السعر خلال الفترة. وقياس التقلب المُستخدم في نماذج تسعير الخيار هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد، المركبة - بشكل مستمر - على السهم على مدى فترة زمنية. ويتم التعبير عن التقلب - عادةً - بآجال سنوية تكون قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المُستخدمة في الحساب، على سبيل المثال، مشاهدات سعر يومية، أو أسبوعية، أو شهرية.

ب٢٣ يقيس معدل العائد (الذي قد يكون موجباً أو سالباً) على السهم للفترة كم انتفع حامل السهم من توزيعات الأرباح وارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

ب٢٤ التقلب السنوي المتوقع للسهم هو النطاق الذي يتوقع خلاله أن ينخفض معدل العائد السنوي المركب - بشكل مستمر - لما يقارب ثلثي الوقت. على سبيل المثال، القول بأن السهم ذو معدل عائد مركب - بشكل مستمر- متوقع قدره ١٢ ٪ له تقلب قدرة ٣٠ ٪ يعنى أن احتمال أن يكون معدل العائد على السهم لسنة واحدة سوف يتراوح بين -١٨ ٪ (١٢ ٪ -٣٠ ٪) و٤٢ ٪ (١٢٪ + ٣٠ ٪) هو ما يقارب الثلثين. وعندما يكون سعر السهم ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تُدفع توزيعات أرباح، فإن سعر السهم في نهاية السنة سيُتوقع أن يتراوح بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة × $e^{-0.18}$) و١٥٢,٢٠ (١٠٠وحدة عملة × $e^{0.42}$) ما يقارب ثلثي الزمن.

ب ٢٥ تشمل العوامل التي تُؤخذ في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع:

(أ) التقلب المُقدر من خيارات السهم المُتاجر فيها على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات حقوق ملكية المنشأة المُتاجر فيها التي تنطوي على سمات الخيار (مثل الدين القابل للتحويل)، إن وجدت.

(ب) التقلب التاريخي لسعر السهم على مدى أحدث فترة والتي تكون - بشكل عام - متناسبة مع أجل الخيار المتوقع (أخذا في الحسبان بقية العمر التعاقدي للخيار وآثار الممارسة المبكرة المتوقعة).

(ج) طول الفترة الزمنية التي يُتاجر فيها بأسهم المنشأة - بشكل عام. وقد يكون لدى المنشأة المُدرجة -حديثاً - تقلب تاريخي مرتفع، مقارنة بالمنشآت المشابهة التي تكون مُدرجة لأجل أطول. وتُقدم أدناه إرشادات إضافية بشأن المنشآت المُدرجة - حديثاً.

(د) ميل التقلب للعودة إلى متوسطه، أي مستواه المتوسط طويل الأجل، والعوامل الأخرى التي تبين أن التقلب المستقبلي المتوقع قد يختلف عن التقلب السابق. على سبيل المثال، عندما يكون سعر سهم المنشأة متقلباً - بشكل غير عادي - لفترة قابلة للتحديد من الوقت بسبب مناقصة استحواذ فاشلة أو إعادة هيكلة رئيسة، فإنه يمكن تجاهل تلك الفترة عند حساب المتوسط التاريخي للتقلب السنوي.

(هـ) فواصل زمنية مناسبة ومنتظمة لمشاهدات السعر. ينبغي أن تتسق مشاهدات السعر من فترة لأخرى. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر للأسبوع، ولكن لا ينبغي لها أن تستخدم سعر الإغلاق لبعض الأسابيع وأعلى سعر للأسابيع الأخرى. أيضاً، ينبغي أن يتم التعبير عن مشاهدات السعر بالعملة نفسها كما هي لسعر الممارسة.

المنشآت المُدرجة – حديثاً

ب٢٦ كما يتضح من الفقرة ب٢٥، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي لسعر السهم على مدى أحدث فترة والتي تكون - بشكل عام - متناسبة مع أجل الخيار المتوقع. وإذا لم يكن لدى المنشأة المُدرجة - حديثاً - معلومات كافية عن التقلب التاريخي، فإنه ينبغي عليها - مع ذلك - أن تحسب التقلب التاريخي لأطول فترة يكون نشاط المُتاجرة متاحاً لها. ويمكنها - أيضاً - أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي لمنشآت مشابهة متتبعة فترة قابلة للمقارنة في أعمارها. على سبيل المثال، قد تأخذ المنشأة التي تم تسجيلها منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات في الحسبان نمط ومستوى التقلب التاريخي للمنشآت في نفس الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت يُتاجر بها - بشكل عام.

المنشآت غير المُدرجة

ب٢٧ سوف لن يكون لدى المنشأة غير المُدرجة معلومات تاريخية تأخذها في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع. أدناه، تم تحديد بعض العوامل لأخذها في الحسبان بدلا من ذلك.

ب٢٨ في بعض الحالات، قد تكون المنشأة غير المُدرجة التي تصدر - بشكل منتظم - خيارات أو أسهم للموظفين (أو لأطراف أخرى)، قد أنشأت سوقا داخلية لأسهمها. يمكن أخذ تقلبات أسعار السهم تلك عند تقدير التقلب المتوقع.

ب٢٩ يمكن للمنشأة - بدلا من ذلك - أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي أو المُقدر للمنشآت المشابهة المُدرجة، التي تتاح لها معلومات عن سعر السهم أو سعر الخيار، لتستخدمه عند تقدير التقلب المتوقع. سيكون هذا مناسبا في حال أن المنشأة تؤسس قيمة أسهمها على أسعار أسهم منشآت مشابهة مُدرجة.

ب٣٠ في حال لم تؤسس المنشأة تقديرها لقيمة أسهمها على أسعار أسهم منشآت مشابهة مُدرجة، وأنها استخدمت - بدلا من ذلك - منهجية تقويم أخرى لتقويم أسهمها، فإنه يمكن للمنشأة أن تشتق تقديرا للتقلب المتوقع منسجما يتسق مع تلك المنهجية. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تقوم أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. ويمكنها أن تأخذ في الحسبان التقلب المتوقع لصافي قيم الأصول أو الأرباح تلك.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب٣١ يعتمد ما إذا كان ينبغي أن تؤخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الحسبان عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على ما إذا كان يحق للطرف المقابل توزيعات أرباح أو مُعادلات توزيع الارباح.

ب٣٢ على سبيل المثال، إذا مُنح الموظفون خيارات ويحق لهم توزيعات أرباح علي الأسهم المعنية أو مُعادلات توزيع الأرباح (والتي يمكن أن تُدفع نقداً أو يتم تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه ينبغي أن تُقوم الخيارات الممنوحة كما لو أنه سوف لن تُدفع توزيعات أرباح علي الأسهم المعنية، أي أنه ينبغي أن يكون المدخل لتوزيعات الأرباح المتوقعة صفراً.

ب٣٣ بالمثل، عندما تُقدر القيمة العادلة في تاريخ المنح للأسهم الممنوحة للموظفين، فلا يُتطلب تعديل توزيعات الأرباح المتوقعة عندما يحق للموظف أن يستلم توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الاكتساب .

ب٣٤ وعلى العكس، عندما لا يحق للموظفين توزيعات أرباح أو مُعادلات توزيع الأرباح خلال فترة الاكتساب (أو قبل الممارسة، في حالة الخيار)، فإنه ينبغي أن يأخذ التقويم في تاريخ المنح للحقوق في الأسهم أو الخيارات في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة، ويعني هذا، أنه عندما تُقدر القيمة العادلة لمنحة خيار، ينبغي أن تُضمن توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير الخيار. وعندما تُقدر القيمة العادلة لمنحة سهم، فإنه ينبغي أن يُخفض ذلك التقويم بالقيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن تُدفع خلال فترة الاكتساب.

ب٣٥ تستدعي نماذج تسعير الخيار - بشكل عام - عائد توزيع الأرباح المتوقع. وبالرغم من ذلك، يمكن أن تُعدل النماذج لاستخدام مبلغ توزيع أرباح متوقع - بدلاً من - العائد. ويمكن للمنشأة أن تستخدم إما عائدها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة. وعندما تستخدم المنشأة هذا الأخير، فإنه ينبغي عليها أن تأخذ في الحسبان نمطها التاريخي للزيادات في توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، عندما تكون سياسة المنشأة - بشكل عام - أن تزيد توزيعات الأرباح بواقع ٣٪ - تقريباً - سنويا، فإنه لا ينبغي أن يُفترض أن تكون قيمتها المقدرة للخيار هي مبلغ توزيع أرباح ثابت طوال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

ب٣٦ ينبغي أن يستند الافتراض حول توزيعات الأرباح المتوقعة - بشكل عام - إلى المعلومات المتاحة للعموم. وينبغي على المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح وليست لديها خطط لفعل ذلك أن تفترض عائد توزيع أرباح متوقع يساوي صفراً. بالرغم من ذلك، قد تتوقع المنشأة الناشئة، التي ليس لها تاريخ في دفع توزيعات أرباح، أن تبدأ في دفع توزيعات أرباح خلال الاعمار المتوقعة لخيارات سهم موظفيها. ويمكن لتلك المنشآت أن تستخدم متوسط عائد توزيع أرباحها السابقة (صفر) ومتوسط عائد توزيع أرباح مجموعة نظيرة قابلة للمقارنة - بشكل مناسب.

معدل الفائدة الخالي من المخاطر

ب٣٧ معدل الفائدة الخالي من المخاطر - عادةً - هو العائد الضمني المتاح - حالياً - علي إصدارات الحكومة ذات القسيمة الصفرية للبلد التي يتم التعبير عن سعر الممارسة بعملته، وبأجل متبقي مساوٍ للأجل المتوقع للخيار الذي يتم تقويمه (مستنداً إلى العمر التعاقدي المتبقي للخيار وأخذاً في الحسبان آثار الممارسة المبكِرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري أن يُستخدم بديل مناسب، عندما لا توجد مثل هذه الإصدارات الحكومية أو تبين الظروف أن العائد الضمني على إصدارات الحكومة ذات القسيمة الصفرية ليس ممثلاً لمعدل الفائدة الخالي من المخاطر (على سبيل المثال، في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح). وينبغي أيضاً أن يُستخدم بديل مناسب إذا كان المشاركون في السوق سيحددون عادةً معدل الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل بدلا من العائد الضمني علي الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية، عند تقدير القيمة العادلة لخيار له عمر مساوٍ للأجل المتوقع للخيار الذي يتم تقويمه.

آثار هيكل رأس المال

ب٣٨ تحرر - عادةً - أطراف ثالثة، وليست المنشأة، خيارات السهم المُتاجر فيها. وعندما تُمارس هذه الخيارات، يقدم الطرف المحرر الأسهم إلى حامل الخيار. تُقتنى تلك الأسهم من حملة الأسهم الحاليين. وبالتالي، ليس لممارسه خيارات السهم المُتاجر فيها أثر مخفض.

ب٣٩ وفي المقابل، عندما تُحرر خيارات السهم من قبل المنشأة، فإن أسهماً جديدة تُصدر عند ممارسه خيارات السهم تلك (إما المُصدرة فعلا أو المُصدرة في الجوهر، عندما تُستخدم الأسهم المعاد شراؤها - سابقاً - والمُحتفظ بها في الخزانة). وبالنظر إلى أن الأسهم ستُصدر بسعر الممارسة وليس بسعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو الممكن قد يقلص سعر السهم، بحيث لا يحقق حامل الخيار مكسباً كبيرا عند الممارسة كما عند ممارسة خيار يُتاجر فيه مشابه لا يخفض سعر السهم.

ب٤٠ يعتمد ما إذا كان لهذا أثر كبير على قيمة خيارات السهم الممنوحة على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سوف تُصدر عند ممارسه الخيارات مقارنه بعدد الأسهم المُصدرة بالفعل. عندما - أيضاً - يتوقع السوق - بالفعل - أن منحة خيار سوف تحدث، فإن السوق قد يكون أدرج - بالفعل - التخفيض الممكن في سعر السهم في تاريخ المنح.

ب٤١ بالرغم من ذلك، ينبغي علي المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان أثر التخفيض الممكن للممارسة المستقبلية لخيارات السهم الممنوحة قد يكون له تأثير على قيمتها العادلة المُقدرة في تاريخ المنح. ويمكن أن تُكييف نماذج تسعير الخيار لتأخذ في الحسان هذا الأثر الممكن للتخفيض.

التعديلات على ترتيبات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية

ب٤٢ تتطلب الفقرة ٢٧، بغض النظـر عن أي تعديلات على الأحكـام والشـروط التي منحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية منحة أدوات حقوق الملكية تلك، أنه ينبغي على المنشأة أن تثبت - كحد أدنى -الخدمات المُتلقاة مُقاسة في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلا إذا لم تُكتسب أدوات حقوق الملكية تلك نظراً للفشل في استيفاء شرط الاكتساب (بخلاف شرط سوق) الذي حُدد في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تزيد إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس السهم أو بطريقة أخرى تكون مفيدة للموظف.

ب٤٣ لتطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) عندما يزيد التعديل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، المُقاسة - مباشرةً - قبل التعديل وبعده، فإنه يجب على المنشأة أن تُضمن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على أنه عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المُعدلة وتلك لأداة حقوق الملكية الأصلية، كلاهما مُقدر كما في تاريخ التعديل. وعندما يحدث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة تُضمن في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية المُعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الأصلية، الذي أُثبت على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية. وعندما يحدث التعديل بعد تاريخ الاكتساب، تُثبت القيمة العادلة الإضافية الممنوحة - مباشرةً، أو على مدى فترة الاكتساب عندما يكون الموظف مُطالباً بأن يكمل فترة إضافية من الخدمة قبل أن يحق له - دون قيد أو شرط - أدوات حقوق الملكية المُعدلة تلك.

(ب) بالمثل، عندما يزيد التعديل من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإنه يجب على المنشأة أن تُضمن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، مُقاسة في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على أنه عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بشكل يتفق مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، عندما يحدث التعديل خلال فترة الاكتساب، تُضمن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلا، التي تُثبت على مدى بقية فترة الاكتساب الأصلية.

(ج) عندما تعدل المنشأة شروط الاكتساب بطريقة تكون مفيدة للموظف، على سبيل المثال من خلال تقليص فترة الاكتساب أو من خلال تعديل أو استبعاد شرط أداء (بخلاف شرط السوق، الذي يُحاسب عن التغيرات عليه وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب٤٤ علاوة على ذلك، عندما تعدل المنشأة أحكام أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تخفض من إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس السهم، أو أنها - بخلاف ذلك - ليست مفيدة للموظف، فإنه يجب على المنشأة - مع ذلك - أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المُتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أنه لم يحدث ذلك التعديل (بخلاف إلغاء بعض أو جميع أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يجب أن يُحاسب عنها وفقاً للفقرة ٢٨). على سبيل المثال:

(أ) إذا كان التعديل يخفض من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مُقاسة قبل وبعد التعديل مباشرة، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان ذلك التخفيض في القيمة العادلة ويجب عليها أن تستمر في قياس المبلغ المُثبت مقابل الخدمات المُتلقاة على أنه عوض مقابل أدوات حقوق الملكية تأسيسا على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا كان التعديل يخفض من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى موظف، فتجب المحاسبة عن ذلك التخفيض على أنه الغاء لذلك الجزء من المنحة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا عدلت المنشأة شروط الاكتساب بطريقة ليست مفيدة للموظف، على سبيل المثال، من خلال زيادة فترة الاكتساب أو من خلال تعديل أو إضافة شرط أداء (بخلاف شرط السوق، الذي يُحاسب عن التغيرات فيه وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المُعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩ -٢١.

المحاسبة عن التعديلات في معاملة الدفع على أساس السهم التي تغير تصنيفها من كونها تسوى نقداً إلى كونها تسوى بحقوق الملكية

ب٤٤أ إذا تم تعديل أحكام وشروط معاملة الدفع على أساس السهم التي تسوَّى نقدا بحيث ينتج عن التعديل أن تصبح المعاملة معامة دفع على أساس السهم تسوى بحقوق الملكية، فإنه تتم المحاسبة عن المعاملة على هذا الأساس اعتبارا من تاريخ التعديل. وبشكل خاص:

(أ) يتم قياس معاملة الدفع على أساس السهم التي تسوى بحقوق المليكة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة في تاريخ التعديل. ويتم إثبات معاملة الدفع على أساس السهم التي تسوى بحقوق الملكية في حقوق الملكية في تاريخ التعديل إلى الحد التي تم عنده استلام السلع أو الخدمات.

(ب) يتم في ذلك التاريخ إلغاء إثبات الالتزام لمعاملة الدفع على أساس السهم التي تسوى نقداً كما هو في تاريخ التعديل.

(ج) يتم الإثبات الفوري في الربح أو الخسارة لأي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام الملغى إثباته، وبين مبلغ حقوق الملكية الذي تم إثباته في تاريخ التعديل.

ب٤٤ب إذا تم نتيجة للتعديل مدُّ فترة الاكتساب أو تقصيرها، فإن تطبيق المتطلبات في الفقرة ب٤٤أ يعكس فترة الاكتساب المعدلة. وتنطبق المتطلبات في الفقرة ب٤٤أ حتى لو أن التعديل حدث بعد فترة الاكتساب.

ب٤٤ج قد يتم إلغاء معاملة الدفع على أساس السهم التي تسوى نقداً، وقد تتم تسويتها (بخلاف المعاملة التي يتم إلغاؤها من خلال المصادرة عندما لا يتم استيفاء شروط الاكتساب). وإذا تم منح أدوات الملكية، وقامت المنشأة في تاريخ ذلك المنح بتحديد تلك الأدوات على أنها استبدال للدفع على أساس السهم الذي يسوى نقدا الذي تم إلغاؤه، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٤٤أ والفقرة ب٤٤ب.

معاملات الدفع على أساس السهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

ب٤٥ تتناول الفقرات ٤٣أ-٤٣ج المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس السهم بين منشآت المجموعة في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية لكل منشأة. وتناقش الفقرات ب٤٦- ب٦١ كيف تُطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٣أ -٤٣ج. كما يتضح من الفقرة ٤٣د، قد تحدث معاملات الدفع على أساس السهم بين منشآت المجموعة لأسباب متنوعة اعتماداً على الحقائق والظروف. بناءً عليه، لا تُعد هذه المناقشة حصرية وتفترض أنه عنما لا يكون على المنشأة مُستلمة السلع أو الخدمات التزام بأن تسوي المعاملة، فإن المعاملة تُعد مساهمة حقوق ملكية من المنشأة الأم إلى المنشأة التابعة، بغض النظر عن أي ترتيبات تسديد بين المجموعة.

ب٤٦ رغم أن المناقشة أدناه تركز على المعاملات مع الموظفين، فإنها تنطبق - أيضاً - على معاملات الدفع على أساس السهم المشابهة مع موردي السلع أو الخدمات بخلاف الموظفين. وقد يتطلب ترتيب بين المنشأة الأم ومنشأتها التابعة من المنشأة التابعة أن تدفع للمنشأة الأم مقابل توفير أدوات حقوق الملكية للموظفين. لا تتناول المناقشة أدناه كيف تتم المحاسبة عن ترتيب للدفع بين المجموعة من هذا القبيل.

ب٤٧ أربعـة موضوعات تتم مواجهتهـا - عادةً - في معامـلات الدفع على أسـاس السهم بين منشـآت المجموعة. وللتبسيط، تناقش الأمثلة أدناه الموضوعات من حيث منشأة أُمٍّ ومنشأتها التابعة.

ترتيبات دفع على أساس السهم تنطوي على أدوات حقوق ملكية المنشأة

ب٤٨ الموضوع الأول هو ما إذا كان ينبغي المحاسبة عن المعاملات التالية المُنطوية على أدوات حقوق ملكية منشأة على أنها تُسوى بحقوق ملكية أو على أنها تُسوى نقداً وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) تمنح منشأة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية في المنشأة (مثلاً خيارات سهم)، وإما أنها تختار أو تكون مُطالبة بأن تشتري أدوات حقوق ملكية (أي أسهم خزانة) من طرف آخر، لتفي بالتزاماًتها تجاه موظفيها؛

(ب) يُمنح موظفو منشأة حقوقا في أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات سهم)، إما من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل حملة أسهمها، ويوفر حملة أسهم المنشأة أدوات حقوق الملكية اللازمة.

ب٤٩ يجب على المنشأة أن تُحاسب عن معاملات الدفع على أساس السهم، التي تتلقى فيها خدمات، على أنها عوض مقابل أدوات حقوق ملكيتها كأنها تُسوى بحقوق ملكية. وينطبق هذا بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تختار أو تكون مُطالبة بأن تشتري أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر لتفي بالتزاماًتها تجاه موظفيها في ظل ترتيب الدفع على أساس السهم. وهو ينطبق - أيضاً -بغض النظر عما إذا كان:

(أ) حقوق الموظف في أدوات حقوق ملكية المنشأة قد مُنحت من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل حامل(حملة) أسهمها؛ أو

(ب) ترتيب الدفع على أساس السهم قد تمت تسويته من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل حامل (حملة) أسهمها.

ب٥٠ عندما يكون لدى حامل السهم التزام بتسوية المعاملة مع موظفي منشأته المستثمر فيها، فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية منشأته المستثمر فيها - بدلا من - أدوات حقوق ملكيته. بناءً عليه، عندما تكون منشأته المستثمر فيها في مجموعة حامل السهم نفسها، فيجب على حامل السهم، وفقاً للفقرة ٤٣ج، أن يقيس التزامه وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى نقداً في القوائم المالية المنفصلة لحامل السهم وتلك التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية في القوائم المالية الموحدة لحامل السهم.

ترتيبات دفع على أساس السهم تنطوي على أدوات حقوق ملكية في المنشأة الأم

ب٥١ يتعلق الموضوع الثاني بمعاملات الدفع على أساس السهم بين منشأتين أو أكثر داخل المجموعة نفسها تنطوي على أداة حقوق ملكية منشأة أخرى من المجموعة. على سبيل المثال، يُمنح موظفو منشأة تابعة حقوقا في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم على أنها عوض مقابل الخدمات المُقدمة للمنشأة التابعة.

ب٥٢ بناءً عليه، يتعلق الموضوع الثاني بترتيبات الدفع على أساس السهم التالية:

(أ) تمنح المنشأة الأُمّ- بشكل مباشر - حقوقا في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة: يكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) التزام بتزويد موظفي المنشأة التابعة بأدوات حقوق الملكية؛

(ب) منشأة تابعة تمنح موظفيها حقوقا في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم: يكون على المنشأة التابعة التزام بتزويد موظفيها بأدوات حقوق الملكية.

المنشأة الأمّ تمنح حقوقا في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشآتها التابعة (الفقرة ب ٥٢(أ))

ب٥٣ ليس على المنشأة التابعة التزام بأن تزود موظفي المنشاة التابعة بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم. بناء عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ب، يجب على المنشأة التابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من موظفيها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية، وأن تثبت زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم.

ب٥٤ على المنشأة الأم التزام بأن تسوي المعاملة مع موظفي المنشأة التابعة من خلال تقديم أدوات حقوق ملكيتها. بناءً عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ج، يجب على المنشأة الأم أن تقيس التزامها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى بحقوق ملكية.

منشأة تابعة تمنح موظفيها حقوقا في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم (الفقرة ب٥٢(ب))

ب٥٥ نظراً لأن المنشأة التابعة لا تستوفي أياً من الشروط الواردة في الفقرة ٤٣ب، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها معاملة تُسوى نقداً. وينطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيف تحصل المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لتفي بالتزاماتها تجاه موظفيها.

ترتيبات دفع على أساس السهم تنطوي على مدفوعات تُسوى نقداً للموظفين

ب٥٦ الموضوع الثالث هو كيف ينبغي على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما في ذلك الموظفين) أن تحاسب عن ترتيبات الدفع على أساس السهم التي تُسوى نقداً عندما لا يكون على المنشأة ذاتها أي التزام بأن تقوم بالمدفوعات المطلوبة لمورديها. على سبيل المثال، خذ في الحسبان الترتيبات التالية التي يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة ذاتها) التزاماً بأن تقوم بالمدفوعات النقدية المطلوبة لموظفي المنشأة:

(أ) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية تكون مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكيتها.

(ب) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية تكون مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم.

ب٥٧ ليس على المنشأة التابعة التزام بأن تسوي المعاملة مع موظفيها. بناءً عليه، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها تُسوى بحقوق ملكية، وأن تثبت زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية على أنها مساهمة من منشأتها الأم. ويجب على المنشأة التابعة أن تعيد قياس المعاملة - لاحقاً - لأية تغييرات ناتجة عن شروط اكتساب غير سوقية لم تستوفى وفقاً للفقرات ١٩-٢١. ويختلف هذا عن قياس المعاملة على أنها تُسوى نقداً في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

ب٥٨ نظراً لأنه ليس على المنشأة الأم التزام بأن تسوي المعاملة مع الموظفين، وأن العوض هو نقد، فإنه يجب على المنشأة الأم (والمجموعة الموحدة) أن تقيس التزامها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس السهم التي تُسوى نقداً الواردة في الفقرة ٤٣ج.

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

ب٥٩ يتعلق الموضوع الرابع بترتيبات المجموعة للدفع على أساس السهم التي تنطوي على موظفين لأكثر من منشأة واحدة من المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد تمنح المنشأة الأم حقوقا في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة، مشروطة بإكمال خدمة مستمرة مع المجموعة لفترة مُحددة. وقد ينتقل موظف في إحدى المنشآت التابعة إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاكتساب المُحددة بدون أن تتأثر حقوق الموظف في أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم بموجب ترتيب الدفع على أساس السهم الأصلي. وعندما لا يكون على المنشآت التابعة التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم مع موظفيها، فإنها تحاسب عنها على أنها معاملة تُسوى بحقوق ملكية. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في التاريخ الذي منحت فيه أصلا الحقوق في أدوات حقوق الملكية تلك من قبل المنشأة الأم كما عُرفت في الملحق أ، والنسبة من فترة الاكتساب التي خدم فيها الموظف كل منشأة تابعة.

ب٦٠ عندما لا يكون على المنشأة التابعة التزام بأن تسوي المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم، فإنها تحاسب عن المعاملة على أنها تُسوى نقداً. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة على أساس القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية بنسبة من فترة الاكتساب التي خدم فيها الموظف كل منشأة تابعة. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على كل منشأة تابعة أن تثبت أي تغيير في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف في كل منشأة تابعة.

ب٦١ قد يفشل مثل هذا الموظف، بعد التنقل بين منشآت المجموعة، في أن يفي بشرط اكتساب حق بخلاف شرط سوق كما عُرف في الملحق أ، مثلاً يترك الموظف المجموعة قبل استكمال فترة الخدمة. في هذه الحالة، نظرا لأن شرط الاكتساب هو خدمة المجموعة، يجب على كل منشأة تابعة أن تعدل المبلغ المُثبت - سابقاً - فيما يتعلق بالخدمات المُتلقاة من الموظف وفقاً للمبادئ الواردة في الفقرة ١٩. وبالتالي، عندما لا تُكتسب الحقوق في أدوات حقوق الملكية الممنوحة من قبل المنشأة الأم نظرا لفشل موظف في أن يستوفي شرط اكتساب بخلاف شرط سوق، فإنه لا يُثبت مبلغ للخدمات المُتلقاة من ذلك الموظف - على أساس تراكمي - في القوائم المالية لأي منشأة من المجموعة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٣

"تجميع الأعمال"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٣

تجميع الأعمال

الهدف

١ هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحسين الملاءمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة، للمعلومات التي توفرها المنشأة معدة التقرير في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وآثاره. ولبلوغ ذلك، يضع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مبادئ ومتطلبات للمنشأة المستحوذة عن كيف:

(أ) تُثبت وتقيس، في قوائمها المالية، الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

(ب) تُثبت وتقيس الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي؛

(ج) تُحدد ماهية المعلومات التي تُفصح عنها لتمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

النطاق

٢ ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على معاملة أو حدث آخر يستوفي تعريف تجميع الأعمال. ولا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ) المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة أصول لا تشكل أعمالا. في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد وتثبت الأصول الفردية القابلة للتحديد المُقتناة (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف، وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، والالتزامات التي تم تحملها. ويجب أن تُخصص تكلفة المجموعة للأصول الفردية القابلة للتحديد وللالتزامات على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء. ولا تنشأ عن مثل هذه المعاملة أو الحدث شهرة.

(ج) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة (توفر الفقرات ب١- ب٤ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٢أ لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تحديد عملية تجميع أعمال

٣ **يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت معاملة أو حدث آخر هو تجميع أعمال وذلك من خلال تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، والذي يتطلب أن تشكل الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أعمالاً. وعندما لا تكون الأصول المُقتناة أعمال، فإنه يجب على المنشأة معدة التقرير أن تحاسب عن المعاملة أو الحدث الآخر على أنه اقتناء أصل. وتوفر الفقرات ب٥– ب١٢ إرشادات بشأن تحديد عملية تجميع الأعمال وتعريف الأعمال.**

طريقة الاستحواذ

٤ **يجب على المنشأة أن تُحاسب عن كل معاملة تجميع أعمال من خلال تطبيق طريقة الاستحواذ.**

٥ يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ:

(أ) تحديد المنشأة المستحوذة؛

(ب) تحديد تاريخ الاستحواذ؛

(ج) إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

(د) إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعر تفاضلي.

تحديد المنشأة المستحوذة

٦ **لكل تجميع أعمال، يجب أن تُحدد إحدى المنشآت المجمِّعة على أنها المنشأة المستحوذة.**

٧ يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لتحديد المنشأة المستحوذة - المنشأة التي تكتسب السيطرة على منشأة أخرى، أي الأعمال المستحوذ عليها. وإذا حدث تجميع أعمال ولكن لا يبين تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي١٠ - بشكل واضح - أي من المنشآت المجمِّعة هي المنشأة المستحوذة، فإنه يجب أن تؤخذ العوامل الواردة في الفقرات ب١٤- ب١٨ في الحسبان عند إجراء ذلك التحديد.

تحديد تاريخ الاستحواذ

٨ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.**

٩ التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها هو - بشكل عام - التاريخ الذي تحول فيه المنشأة المستحوذة - بشكل نظامي - العوض، وتقتني فيه أصول الأعمال المستحوذ عليها وتتحمل فيه بالتزاماتها - أي تاريخ الإقفال. وبالرغم من ذلك، قد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة في تاريخ إما أبكر من تاريخ الإقفال أو بعده. على سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ الإقفال عندما تنص اتفاقية مكتوبة على أن المنشأة المستحوذة تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ الإقفال. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

إثبات وقياس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها

مبدأ الإثبات

١٠ **اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت – بشكل منفصل عن الشهرة – الأصول المُقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها. ويخضع إثبات الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين ١١ و١٢.**

شروط الإثبات

١١ لتتأهل للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تستوفي الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في "إطار[1] إعداد وعرض القوائم المالية" في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، لا تعد التكاليف التي تتوقعها المنشأة المستحوذة، ولكنها ليست ملزمة بأن تتحملها في المستقبل لإنفاذ خطتها للخروج من أحد أنشطة الأعمال المستحوذ عليها أو لإنهاء توظيف موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو نقلهم إلى مكان جديد، التزامات في تاريخ الاستحواذ. وبناءً عليه، لا تثبت المنشأة المستحوذة هذه التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلا عن ذلك، تثبت المنشأة المستحوذة هذه التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

١٢ بالإضافة إلى ذلك، لتتأهل للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تكون الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءً مما تبادلته المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو **ملاكها** السابقون) في معاملة تجميع الأعمال وألا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ٥١ - ٥٣ لتحدد أياً من الأصول المُقتناة أو التزامات التي تم تحملها تعد جزء من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها وأياً منها، إن وجدت، تُعد نتيجة لمعاملات منفصلة لتتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها وللمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

١٣ قد ينتج عن تطبيق المنشأة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تثبتها الأعمال المستحوذ عليها - سابقاً - في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. على سبيل المثال، تثبت المنشأة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل أسم علامة، أو براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تثبتها الأعمال المستحوذ عليها في قوائمها المالية على أنها أصول نظراً لأنها طورتها داخلياً وحملت التكاليف المتعلقة بها لمصروف.

١٤ توفر الفقرات ب٣١ -ب٤٠ إرشادات بشأن إثبات الأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات ٢٢-٢٨ب أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة لها من مبدأ وشروط الإثبات.

تصنيف أو تعيين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع أعمال

١٥ **في تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أو تعين الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها – عند الضرورة – لتطبق عليها لاحقاً المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تجري هذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ.**

١٦ في بعض الحالات، تنص المعايير الدولية للتقرير المالي على محاسبة مختلفة اعتماداً على الكيفية التي تصنف، أو تعين، بها المنشأة أصلاً أو التزاماً معيناً. وتشمل أمثلة التصنيفات أو التعيينات التي يجب على المنشأة المستحوذة أن تجريها على أساس الظروف ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ، ولكنها لا تقتصر على ما يلي:

(أ) تصنيف أصول والتزامات مالية معينة على أنها مُقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، أو كأصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(ب) تعيين أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) تقدير ما إذا كانت مشتقة مُضمنة يجب أن تُفصل من العقد الذي يتضمنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (وهي مسألة "تصنيف" بحسب ما يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ذلك المصلح).

---

١ تم تبني «إطار إعداد وعرض القوائم المالية» للجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. وفي سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية «الإطار» بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي».

١٧ ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثنائيين للمبدأ الوارد في الفقرة ١٥:

(أ) تصنيف عقد الإيجار الذي تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر على أنه إما إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(ب) تصنيف عقد على أنه عقد تأمين وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين".

يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف هذه العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند بدء العقد (أو، إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة تغير تصنيفه، في تاريخ ذلك التعديل، والذي قد يكون تاريخ الاستحواذ).

مبدأ القياس

١٨ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

١٩ لكل عملية تجميع أعمال، يجب على المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ أن تقيس مكونات الحصص غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، والتي تُعد حصص ملكية حالية وتمنح حامليها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إما بـ:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) بالحصة التناسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المُثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

يجب أن تُقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي أساساً آخر للقياس.

٢٠ تحدد الفقرات ٢٤-٣١ أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنوداً ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة لها من مبدأ القياس.

الاستثناءات من مبدأي الإثبات أو القياس

٢١ ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة من مبدأي الإثبات والقياس. تحدد الفقرات ٢٢-٣١ كل من البنود المعينة التي نُص على استثناءات لها وطبيعة هذه الاستثناءات. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن هذه البنود من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٢-٣١، والتي سوف ينتج عنها بعض البنود التي:

(أ) تُثبت إما من خلال تطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين ١١ و١٢ أو من خلال تطبيق متطلبات المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مع نتائج تختلف عن النتائج من تطبيق مبدأ الإثبات وشروطه.

(ب) تُقاس بمبلغ خلاف قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الاستثناء من مبدأ الإثبات

الالتزامات المحتملة

٢٢ يُعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده - فقط - بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع - بشكل كامل - لسيطرة المنشأة؛ أو

(ب) التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يُثبت نظراً لأنه:

(١) من غير المحتمل أن تدفقاً خارجاً من موارد تنطوي على منافع اقتصادية سوف يُتطلب لتسوية الالتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بشكل كاف.

٢٣ لا تنطبق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ عند تحديد أي الالتزامات المحتملة التي تُثبت اعتباراً من تاريخ الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المستحوذة، اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، أن تثبت الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال عندما يكون التزاماً حالياً ناشئاً عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، على خلاف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣٧، تثبت المنشأة المستحوذة الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ، حتى ولو لم يكن من المحتمل أن تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية سوف يُتطلب لتسوية الالتزام. وتوفر الفقرة ٥٦ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

الاستثناءات من كل من مبدأي الإثبات و القياس

ضرائب الدخل

٢٤ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس أصل أو التزام ضريبة مؤجلة ينشأ عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع أعمال، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي١٢ "ضرائب الدخل".

٢٥ يجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن الآثار الضريبية المكنة للفروق والترحيلات المؤقتة للأعمال المستحوذ عليها والتي توجد في تاريخ الاستحواذ أو تنشأ كنتيجة للاستحواذ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢.

منافع الموظف

٢٦ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزاماً (أو أصلاً، إن وجد) يتعلق بترتيبات منفعة الموظف للأعمال المستحوذ عليها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

أصول التعويض

٢٧ قد يعوض البائع في عملية تجميع أعمال - بشكل تعاقدي - المنشأة المستحوذة عن نتيجة احتمال أو حالة عدم تأكد تتعلق بجميع أو بجزء من أصل أو التزام محدد. على سبيل المثال، قد يعوض البائع المنشأة المستحوذة عن الخسائر التي تزيد عن مبلغ معين من التزام ينشأ عن احتمال معين، بعبارة أخرى، سوف يضمن البائع ألا يزيد التزام المنشأة المستحوذة عن مبلغ معين. ونتيجة لذلك، تحصل المنشأة المستحوذة على أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصل التعويض في الوقت نفسه الذي تثبت فيه البند المُعوض مقاساً على الأساس نفسه كما البند المعوض، مع مراعاة الحاجة لمخصص تقويم للمبالغ غير القابلة للتحصيل. بناءً عليه، عندما يتعلق التعويض بأصل أو التزام مُثبت في تاريخ الاستحواذ ومُقاس بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصل التعويض في تاريخ الاستحواذ مقاساً بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. ولأصل التعويض المُقاس بالقيمة العادلة، تُضمن آثار عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب اعتبارات إمكانية التحصيل في قياس القيمة العادلة، ولا ضرورة لمخصص تقويم منفصل (توفر الفقرة ب٤١ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٢٨ في بعض الظروف، قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يكون مُستثنى من مبدأي الإثبات أو القياس. على سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بالتزام محتمل غير مُثبت في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - في ذلك التاريخ. وكمثال آخر، قد يتعلق التعويض بذلك الأصل أو الالتزام الذي ينتج من منفعة الموظف، الذي يكون مقاساً على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ. في هذه الظروف، يجب أن يُثبت أصل التعويض ويُقاس باستخدام افتراضات تتفق مع تلك المستخدمة لقياس البند المُعوض، مع مراعاة تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض وأية حدود تعاقدية على المبلغ المُعوض. توفر الفقرة ٥٧ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن أصل التعويض.

عقود الإيجار التي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر

٢٨أ يجب على المنشأة المستحوذة إثبات أصول حق الاستخدام وإلتزامات عقود الإيجار المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر. لا يتطلب من المنشأة المستحوذة إثبات أصل حق الاستخدام وإلتزامات عقود الإيجار لـ:

(أ) عقود الإيجار التي تنتهي فترة الإيجار فيها (كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦) خلال ١٢ شهراً من تاريخ الاستحواذ؛ أو

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل المحدد ذا قيمة منخفضة (كما هو محدد في الفقرات ب٣-ب٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦).

٢٨ب يجب على المنشأة المستحوذة قياس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦) كما لو كان عقد الإيجار المقتنى جديداً في تاريخ الاستحواذ. يجب على المنشأة المستحوذة قياس أصل حق الاستخدام بنفس مبلغ إلتزام عقد الإيجار وتعديله ليعكس الشروط المواتية وغير المواتية لعقد الإيجار مقارنة بشروط السوق.

الاستثناءات من مبدأ القياس

الحقوق المُعاد اقتناؤها

٢٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس الأجل التعاقدي المتبقي للعقد ذي العلاقة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان التجديدات التعاقدية الممكنة عند قياس قيمته العادلة. وتوفر الفقرتان ب٣٥ وب٣٦ إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

معاملات الدفع على أساس السهم

٣٠ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام أو أداة حق الملكية المُتعلقة بمعاملات دفع على أساس السهم للأعمال المستحوذ عليها أو إحلال لمعاملات دفع على أساس السهم للأعمال المستحوذ عليها بمعاملات دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة وفقاً للطريقة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢"الدفع على أساس السهم" في تاريخ الاستحواذ. (يشير هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى نتيجة تلك الطريقة على أنها "القياس المُستند للسوق لمعاملة الدفع على أساس السهم).

الأصول المُحتفظ بها للبيع

٣١ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) غير المتداول المُقتنى والذي تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها البيع والعمليات غير المستمرة" بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً للفقرات ١٥-١٨ من ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.

إثبات وقياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعر تفاضلي

٣٢ يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، مُقاسة على أنها زيادة (أ) على (ب) أدناه:

(أ) مجموع:

(١) العوض المُحول مقاساً وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، والذي يتطلب – بشكل عام – القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة ٣٧)؛

(٢) مبلغ أي حصص غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها مُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي؛

(٣) في عملية تجميع أعمال منجزة على مراحل (انظر الفقرتين ٤١ و٤٢)، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها – سابقاً – من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة القابلة للتحديد وللالتزامات التي تم تحملها، مُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٣٣ في عملية تجميع الأعمال التي تتبادل فيه المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بالمقارنة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية المنشأة المستحوذة. عندما يكون الأمر كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الملكية المُحولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية تجميع الأعمال التي لم يُحول فيها عوض، يجب على المنشأة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها مكان القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحول (فقرة ٣٢ (أ)(١)). وتوفر الفقرات ب٤٦ - ب٤٩ إرشادات التطبيق ذات علاقة.

المشتريات بسعر تفاضلي

٣٤ قد تقوم المنشأة المستحوذة - أحياناً - بالشراء بسعر تفاضلي، وهو تجميع الأعمال الذي يزيد فيه المبلغ الوارد في الفقر ٣٢(ب) عن مجموع المبالغ المحددة في الفقرة ٣٢(أ). وعندما تبقى تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت المكسب الناتج ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ الاستحواذ. ويجب أن يُنسب المكسب إلى المنشأة المستحوذة.

٣٥ قد يحدث الشراء بسعر تفاضلي، على سبيل المثال، في عملية تجميع الأعمال التي تُعد بيعاً إجباري يتصرف فيه البائع تحت الضغط. بالرغم من ذلك، يمكن - أيضاً - أن ينتج عن الاستثناءات من الإثبات أو القياس لبنود معينة نوقشت في الفقرات ٢٢-٣١ إثبات مكسب (أو تغيير مبلغ مكسب مُثبت) من الشراء بسعر تفاضلي.

٣٦ قبل إثبات مكسب من الشراء بسعر تفاضلي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد تقويم ما إذا كانت قد حددت - بشكل صحيح - جميع الأصول المُقتناة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي أصول أو التزامات إضافية تُحدد في تلك المراجعة. كما يجب على المنشأة المستحوذة - حينذاك - أن تراجع الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تُثبت في تاريخ الاستحواذ لجميع ما يلي:

(أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛

(ب) الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، إن وجدت؛

(ج) لتجميع الأعمال المنجز على مراحل، حصة ملكية المنشأة المستحوذة المُحتفظ بها - سابقاً - في الأعمال المستحوذ عليها؛

(د) العوض المحول.

الهدف من المراجعة هو ضمان أن القياسات تعكس - بشكل مناسب - الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

العوض المحول

٣٧ يجب أن يُقاس العوض المحول ضمن عملية تجميع أعمال بالقيمة العادلة، والتي يجب أن تُحسب على أنها مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحولة من قبل المنشأة المستحوذة، والالتزامات التي تحملتها المنشأة المستحوذة لملاك الأعمال المستحوذ عليها السابقين وحصص الملكية المصدرة من قبل المنشأة المستحوذة. (بالرغم من ذلك، يجب أن يُقاس أي جزء من مكافآت دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة تم مُبادلتها بمكافآت مُحتفظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها مُضمنة في العوض المحول ضمن عملية تجميع الأعمال وفقاً للفقرة ٣٠ بدلاً من القيمة العادلة). وتشمل أمثلة الأشكال الممكنة للعوض النقد، والأصول الأخرى، وأعمال أو منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة، والعوض المحتمل، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، والأذونات وحصص الأعضاء في المنشآت المشتركة.

٣٨ قد يتضمن العوض المحول أصولاً أو التزامات للمنشأة المستحوذة التي يكون لها مبالغ دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو أعمال للمنشأة المستحوذة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المُحولة بقيمها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تبقى - أحياناً - الأصول أو الالتزامات المُحولة ضمن المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال (على سبيل المثال، نظراً لأن الأصول أو الالتزامات حُولت إلى الأعمال المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، وبناء عليه، تحتفظ المنشأة المستحوذة بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس هذه الأصول والالتزامات بمبالغها الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ - مباشرة - ولا يجوز لها أن تثبت مكسباً أو خسارة، ضمن الربح أو الخسارة، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال.

العوض المحتمل

٣٩ يتضمن العوض الذي تحوله المنشأة المستحوذة في مقابل الأعمال المستحوذ عليها أي أصل أو التزام ينتج عن ترتيب عوض محتمل (انظر الفقرة ٣٧). يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحتمل على أنها جزء من العوض المُحول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

٤٠ يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أي تعهد بدفع عوض محتمل مستوفٍ لتعريف الأداة المالية كالتزام مالي أو على أنه حق ملكية على أساس تعريفات أداة حقوق الملكية والالتزام المالي الواردة في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". ويجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف الحق باسترداد عوض مُحول - سابقاً - على أنه أصل عندما تُستوفى شروط محددة. توفر الفقرة ٥٨ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن العوض المحتمل.

إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الاستحواذ على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع أعمال منجز على مراحل

٤١ تكتسب المنشأة المستحوذة - أحياناً - السيطرة على أعمال مستحوذ عليها احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية - مباشرة - قبل تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، تحتفظ المنشأة أ بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة ٣٥ ٪ في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حصة إضافية٤٠٪ في المنشأة ب، والتي تمنحها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال منجز على مراحل، أحياناً - أيضاً - يُشار إليه على أنه استحواذ مرحلي.

٤٢ في تجميع الأعمال المنجز على مراحل، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها - سابقاً - في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو مناسب. وقد تكون المنشأة المستحوذة قد أثبتت في فترات تقرير سابقة تغيرات في قيمة حصة ملكيتها في الأعمال المستحوذ عليها ضمن الدخل الشامل الأخر. وإذا كان الأمر كذلك، يجب أن يُثبت المبلغ الذي أُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوبا إذا استبعدت المنشأة المستحوذة - بشكل مباشر - حصة حقوق الملكية المُحتفظ بها سابقاً.

تجميع أعمال منجز دون تحويل عوض

٤٣ تكتسب المنشأة المستحوذة - أحياناً - السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها دون تحويل عوض. تنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن تجميع الأعمال على هذه التجميعات. وتشمل مثل هذه الظروف:

(أ) أن تعيد الأعمال المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يكتسب مستثمر حالي (المنشأة المستحوذة) السيطرة.

(ب) أن تنقضي حقوق النقض للأقلية والتي منعت المنشأة المستحوذة - سابقاً - من السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها التي تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.

(ج) أن تتفق المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها على تجميع أعمالهما بموجب عقد فقط. ولا تحول المنشأة المستحوذة عوضاً في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ولا تحتفظ بحصص حقوق ملكية في الأعمال المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أو سابقاً. وتشمل أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط جمع اثنين من الأعمال معاً في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مُدرجة مزدوجة.

٤٤ في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المُثبت وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. بعبارة أخرى، تعد حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل أطراف بخلاف المنشأة المستحوذة حصة غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو كانت النتيجة هي أن تعود جميع حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحصة غير مسيطرة.

فترة القياس

٤٥ **عندما تكون المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال غير مكتملة حتى نهاية فترة التقرير التي تحدث فيها عملية التجميع، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تقوم بالتقرير في قوائمها المالية عن مبالغ مؤقتة للبنود التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل – بأثر رجعي – المبالغ المؤقتة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لتعكس المعلومات الجديدة المُتحصل عليها حول الحقائق والظروف التي وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المُثبتة كما في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة – أيضاً – أن تثبت أصولاً أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة حول حقائق وظروف وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات هذه الأصول والالتزامات كما في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى لها حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ، أو بمجرد علمها بعدم إمكانية الحصول على معلومات أكثر. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن تزيد فترة القياس عن سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.**

٤٦ فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يمكن للمنشأة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المُثبتة لعملية تجميع أعمال. وتوفر فترة القياس للمنشأة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) الأصول المُقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

(ب) العوض المحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المُستخدم في قياس الشهرة)؛

(ج) في تجميع أعمال منجز على مراحل، حصة حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها - سابقاً - من قبل المنشأة المستحوذة؛

(د) الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي.

٤٧ يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المُتحصل عليها بعد تاريخ الاستحواذ ينبغي أن ينتج عنها تعديل للمبالغ المؤقتة المُثبتة أو ما إذا كانت تلك المعلومات تنتج عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ. وتشمل العوامل ذات الصلة التاريخ الذي تم فيه الحصول على المعلومات الإضافية وما إذا كانت المنشأة المستحوذة تستطيع أن تحدد سبباً لتغيير المبالغ المؤقتة. من المرجح أن تعكس المعلومات المُتحصل عليها - حالاً - بعد تاريخ الاستحواذ الظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ أكثر من المعلومات المُتحصل عليها بعد عدة أشهر. على سبيل المثال، ما لم يكن ممكناً أن يُحدد الحدث المُتَخَلّل الذي غير القيمة العادلة لأصل، فإن بيعه لطرف ثالث - حالاً - بعد تاريخ الاستحواذ بمبلغ يختلف - بشكل جوهري - عن قيمته العادلة المؤقتة المُقاسة في ذلك التاريخ من المرجح أن يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨ تثبت المنشأة المستحوذة زيادة (تخفيضا) في المبلغ المؤقت المُثبت لأصل قابل للتحديد (أو الالتزام) بزيادة أو تخفيض في الشهرة. وبالرغم من ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة المُتحصل عليها خلال فترة القياس - أحياناً - إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد. على سبيل المثال، قد تكون المنشأة المستحوذة تحملت التزاماً بأن تدفع تعويضات تتعلق بحادث في أحد مرافق الأعمال المستحوذ عليها، يكون جزء منها أو جميعها مشمولة بوثيقة تأمين التزام الأعمال المستحوذ عليها. فعندما تحصل المنشأة المستحوذة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لذلك الالتزام، فإن تعديل الشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المُثبت للالتزام ستتم مقاصته (كلياً أو جزئياً) من خلال تعديل مقابل للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المُثبت للمطالبة المستحقة التحصيل من المؤمن.

٤٩ خلال فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. وبالتالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنقح المعلومات المقارنة للفترات السابقة المُعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك، أو الاطفاء أو الآثار الأخرى على الدخل المُثبتة لاستكمال المحاسبة الأولية.

٥٠ بعد إنتهاء فترة القياس، يجب على المنشأة المستحوذة أن تنقح المحاسبة عن تجميع الأعمال - فقط - لتصحح خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يُعد جزءً من معاملة تجميع الأعمال

٥١ قد تكون للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة موجودة من قبل أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات لتجميع الأعمال، أو أنهما قد يدخلان، خلال المفاوضات، في ترتيب يُعد منفصلاً عن عملية تجميع الأعمال. في أي من الحالتين، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءً مما تبادلته المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية تجميع الأعمال، أي المبالغ التي لا تُعد جزءً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

ويجب على المنشأة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت – فقط – العوض المُحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها والأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها في المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. يجب أن تتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

٥٢ مـن المرجح أن تكون المعاملة التي تم الدخول فيها من قبل المنشـأة المستحـوذة أو نيابة عنها أو - بشكل رئيس - لمصلحة المنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة، وليس - بشكل رئيس - لمصلحة الأعمال المستحـوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل التجميع، معاملةً منفصلة. وما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا تشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

(أ) معاملة، في الواقع أنها تسوي علاقات موجودة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها؛

(ب) معاملة تكافئ موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛

(ج) معاملة تعوض الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن دفع التكاليف المتعلقة باستحواذ المنشأة المستحوذة.

توفر الفقرات ب٥٠- ب٦٢ إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

٥٣ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها المنشأة المستحوذة لإحداث تجميع أعمال. تشمل هذه التكاليف أتعاب الباحثين، والأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقويم والأتعاب المهنية والاستشارية الأخرى، والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ، وتكاليف تسجيل واصدار أوراق مالية تمثل ديوناً وحقوق ملكية. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف وتلقي الخدمات، مع استثناء واحد. يجب أن تُثبت تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديوناً أو حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي٣٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

القياس والمحاسبة اللاحقة

٥٤ بشكل عام، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس وتحاسب – لاحقاً – عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق على تلك البنود، تبعاً لطبيعتها. وبالرغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إرشادات بشأن القياس والمحاسبة – لاحقاً – عما يلي من الأصول المُقتناة، والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال:

(أ) الحقوق المُعاد اقتناؤها؛

(ب) الالتزامات المحتملة المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ؛

(ج) أصول التعويض؛

(د) العوض المحتمل.

توفر الفقرة ب٦٣ إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

٥٥ يجب أن يُطفأ الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي مُنح فيه الحق. ويجب على المنشأة المستحوذة التي تبيع - لاحقاً - الحق المُعاد اقتناؤه إلى طرف ثالث أن تدرج المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦ بعد الإثبات الأولي وإلى أن يُسوى الالتزام، أو يُلغى، أو ينقضي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزام المحتمل المُثبت ضمن عملية تجميع أعمال بأيهما أكبر من:

(أ) المبلغ الذي سيُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؛

(ب) المبلغ المُثبت - بشكل أولي - مطروحاً منه، عندما يكون مناسباً، المبلغ التراكمي للدخل المُثبت وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

لا ينطبق هذا المتطلب على العقود التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

أصول التعويض

٥٧ في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أصل التعويض الذي أُثبت في تاريخ الاستحواذ على الأساس نفسه كما الالتزام أو الأصل المُعوض، مع مراعاة أي قيود تعاقدية على مبلغه. ولأصل التعويض الذي لا يتم قياسه - لاحقاً - بقيمته العادلة، فإن القياس أيضاً يتم على أساس تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تلغي إثبات أصل التعويض - فقط - عندما تُحصل الأصل، أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه.

العوض المحتمل

٥٨ قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل، التي تثبته المنشأة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المستحوذة بعد ذلك التاريخ حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ. تُعد مثل هذه التغيرات تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات ٤٥-٤٩. وبالرغم من ذلك، لا تُعد التغيرات الناتجة عن أحداث بعد تاريخ الاستحواذ تعديلات فترة القياس، مثل تحقيق ارباح مستهدفة، أو الوصول إلى سعر سهم محدد، أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة لمشروع بحث وتطوير. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي لا تُعد تعديلات فترة القياس، كما يلي:

(أ) لا يجوز أن يُعاد قياس العوض المحتمل المُصنف على أنه حقوق ملكية، ويجب أن يُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية.

(ب) العوض المالي المحتمل الآخر الذي:

(١) يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب أن يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير وإثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٢) لا يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير تاريخ، وإثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

الإفصاحات

٥٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة لعملية تجميع الأعمال والأثر المالي لها، التي تحدث إما:

(أ) خلال فترة التقرير الحالية؛ أو

(ب) بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.

٦٠ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٥٩، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات ب٦٤- ب٦٦.

٦١ **يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتعديلات المُثبتة في فترة التقرير الحالية التي تتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو فترات التقرير السابقة.**

٦٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ب٦٧.

٦٣ عندما لا تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب هذا المعيار والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي الأهداف المُحددة في الفقرتين ٥٩ و٦١، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن أية معلومات إضافية تُعد ضرورية لتحقيق هذه الأهداف.

تاريخ السريان والتحول

تاريخ السريان

٦٤ يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر مستقبلي - على عمليات تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذ لها في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وبالرغم من ذلك، يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - فقط - في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ أو بعده. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) في الوقت نفسه.

٦٤أ [حذفت]

٦٤ب عدّل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠١٠ الفقرات ١٩، و٣٠، وب٥٦ وأضاف الفقرتين ب٦٢أ وب٦٢ب. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة التعديلات لفترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. وينبغي أن يكون التطبيق بأثر مستقبلي من التاريخ الذي عنده طبقت المنشأة - لأول مرة - هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٦٤ج أُضيفت الفقرات ٦٥أ-٦٥هـ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠١٠. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة التعديلات لفترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب أن تُطبق التعديلات على أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال بتاريخ استحواذ سابق لتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، المُصدر في ٢٠٠٨.

٦٤د [حذفت].

٦٤هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٧، وب١٣، وب١٣(هـ)، والملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٦٤و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٢٠، و٢٩، و٣٣، و٤٧، وعدل تعريف القيمة العادلة في المحلق أ وعدل الفقرات ب٢٢، وب٤٠، وب٤٣، وب٤٦، وب٤٩ والفقرة ب٦٤. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٤ز عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في اكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٧ وأضاف الفقرة ٢أ. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". وعندما تطبق المنشأة هذه التعديلات أبكر فإنه يجب عليها - أيضاً - أن تطبق جميع التعديلات المُتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٦٤ح [حذفت]

٦٤ط عدّل "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢" المصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرتين ٤٠ و٥٨ وأضاف الفقرة ٦٧ أ والعنوان المتعلق بها. يجب على المنشأة أن تطبق التعديل بأثر مستقبلي على تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذلها في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبرك. ويجوز للمنشأة التطبيق الأبكر للتعديل شرط أن يكون قد تم أيضاً تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ (المعدلان كلاهما بالتحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢). وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٤ي عدّل التحسينات السنوية دورة ٢٠١١ - ٢٠١٣ الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ٢(أ). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ او بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٤ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" المصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرة ٥٦. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٦٤ل عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ كما أصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرات ١٦، ٤٢، ٥٣، ٥٦، ٥٨، ب٤١ وحذف الفقرات ٦٤أ، ٦٤د و٦٤ح. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٤م عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الصادر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ١٤، ١٧، ب٣٢، ب٤٢ وحذف الفقرات ب٢٨–ب٣٠ والعناوين المتعلقة بها وأضاف الفقرات ٢٨أ–٢٨ب والعناوين المتعلقة بها. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التحول

٦٥ لا يجوز، بناءً على تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أن تُعدل الأصول والالتزامات التي نشأت عن عمليات تجميع أعمال والتي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٦٥أ عند أول تطبيق لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي لا يجوز أن تُعدل أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال والتي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها التاريخ الذي عنده طبقت المنشأة - لأول مرة - هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المُصدر في ٢٠٠٨. ويجب أن تُطبق الفقرات ٦٥ب -٦٥هـ عند المحاسبة اللاحقة عن هذه الأرصدة. ولا يجوز أن تُطبق الفقرات ٦٥ب -٦٥هـ عند المحاسبة عن أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن عمليات تجميع أعمال لها تواريخ استحواذ في أو بعد التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة - لأول مرة - هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المُصدر في ٢٠٠٨. في الفقرات ٦٥ب -٦٥هـ، يشير تجميع الأعمال - على وجه الحصر - إلى عمليات تجميع الأعمال الذي يسبق تاريخ الاستحواذ عليها تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المُصدر في ٢٠٠٨.

٦٥ب عندما تنص اتفاقية تجميع الأعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تُضمن مبلغ ذلك التعديل في تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ عندما يكون التعديل محتملاً ويمكن قياسه - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٦٥ج قد تسمح اتفاقية تجميع أعمال بتعديلات لتكلفة التجميع تكون متوقفة على واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. على سبيل المثال، قد يكون التعديل متوقفاً على مستوى معين من الربح تتم المحافظة عليه أو تحقيقه في الفترات المستقبلية، أو سعر سوق للأدوات المالية المُصدرة تتم المحافظة عليه. يكون من المحتمل - عادةً - تقدير مبلغ أي من مثل هذا التعديل في وقت المحاسبة - بشكل أولي - عن معاملة التجميع دون المساس بإمكانية الاعتماد على المعلومات، حتى ولو بوجود بعض عدم التأكد. وعندما لا تقع الأحداث المستقبلية أو يلزم أن يُنقح التقدير، فإنه - وفقاً لذلك - يجب أن تُعدل تكلفة تجميع الأعمال.

٦٥د وبالرغم من ذلك، عندما تنص اتفاقية تجميع أعمال على مثل هذا التعديل، فإن ذلك التعديل لا يُضمن في تكلفة التجميع في وقت المحاسبة - بشكل أولي - عن التجميع عندما يكون غير محتمل أو لا يمكن قياسه - بشكل يمكن الاعتماد عليه. وعندما يصبح ذلك التعديل - لاحقاً - محتملا ويمكن قياسه - بشكل يمكن الاعتماد عليه - فإن العوض الإضافي يجب أن يُعالج على أنه تعديل لتكلفة التجميع.

٦٥هـ في بعض الظروف، قد تُطالب المنشأة المستحوذة بالقيام بدفعة لاحقة للبائع على أنه تعويض عن الانخفاض في قيمة الأصول المُقدمة، أو أدوات حقوق الملكية المُصدرة، أو الالتزامات التي تُكبدت أو التي تم تحملها من قبل المنشأة المستحوذة في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المستحوذة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين المُصدرة على أنها جزء من تكلفة تجميع الأعمال، وتكون مُطالبة بأن تصدر أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المُحددة أصلاً. في مثل هذه الحالات، لا تُثبت زيادة في تكلفة تجميع الأعمال. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، فإنه ستتم مقاصة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساو في القيمة المنسوبة إلى أدوات حقوق الملكية المُصدرة - بشكل أولي. وفي حالة أدوات الدين، تُعد الدفعة الإضافية على أنها تخفيض في العلاوة أو زيادة في الخصم على الإصدار الأولي.

٦٦ يجب على المنشأة، مثل المنشأة المشتركة، التي لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولديها واحدة أو أكثر من عمليات تجميع الأعمال التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة الشراء، أن تطبق مقتضيات التحول الواردة في الفقرتين ب٦٨-ب٦٩.

ضرائب الدخل

٦٧ لمعاملات تجميع الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاستحواذ قبل أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تطبق متطلبات الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٢، المُعدل بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر مستقبلي. ويعني هذا، أنه لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تعدل المحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغييرات المُثبتة - سابقاً - في أصول الضريبة المؤجلة. وبالرغم من ذلك، من التاريخ الذي يُطبق فيه هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التغيرات في أصول الضريبة المؤجلة المُثبتة على أنها تعديل للربح أو الخسارة (أو، خارج الربح أو الخسارة، عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ ذلك).

الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٦٧أ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

سحب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٤)

٦٨ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" المُصدر في ٢٠٠٤.

الملحق أ

المصطلحات المُعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

الأعمال المستحوذ عليها	العمل أو الأعمال التي تكتسب **المنشأة المستحوذة** السيطرة عليها ضمن عملية **تجميع أعمال**.
المنشأة المستحوذة	المنشأة التي تكتسب السيطرة على **الأعمال المستحوذ عليها**.
تاريخ الاستحواذ	هو التاريخ الذي تكتسب فيه **المنشأة المستحوذة** السيطرة على **الأعمال المستحوذ عليها**.
الأعمال	منظومة متكاملة من الانشطة والأصول التي تكون قابلة لأن تُباشر وتُدار لغرض توفير عائد في شكل توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية اخرى - بشكل مباشر - للمستثمرين أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين.
تجميع الأعمال	معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه **منشأة مستحوذة** السيطرة على واحدة أو أكثر من **الأعمال**. والمعاملات التي يشار إليها - أحياناً - على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" هي - أيضاً - **عمليات تجميع أعمال** كما يُستخدم ذلك المصطلح في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.
العوض المحتمل	عادة، هو التزام على المنشأة المستحوذة بأن تقدم أصولا إضافية أو **حصص حقوق ملكية** إلى الملاك السابقين **للأعمال المستحوذ عليها** على أنه جزء من المبادلة مقابل **السيطرة** على **الأعمال المستحوذ عليها** عندما تقع أحداث مستقبلية محددة أو تستوفى شروطاً مُحددة. وبالرغم من ذلك، قد يمنح العوض المحتمل **المنشأة المستحوذة** - أيضاً - الحق في استرداد عوض محول - سابقاً - عندما تُستوفى شروط مُحددة.
حصص حقوق الملكية	لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تُستخدم حصص حقوق الملكية – بالمعنى الواسع - لتعني حصص الملكية في المنشآت المملوكة لمستثمر وحصص المالك، أو العضو أو المشارك في **المنشآت المشتركة**.
القيمة العادلة	القيمة العادلة هي السعر الذي سيُستلم لبيع أصل أو سيُدفع لتحويل التزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.)
الشهرة	أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مقتناة ضمن عملية **تجميع أعمال**، والتي لا تُحدد - بشكل فردي - ولا تُثبت - بشكل منفصل.

قابل للتحديد	يكون الأصل قابلا للتحديد عندما يكون إما: (أ) قابلاً للانفصال، أي أنه قابل أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مُبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي عمل ذلك أم لا؛ أو (ب) ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق والتزامات أخرى.
الأصل غير الملموس	أصل غير نقدي **قابل للتحديد** وليس له وجود مادي.
منشأة مشتركة	هي المنشأة، بخلاف المنشأة المملوكة لمستثمر، التي تقدم توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية اخرى - بشكل مباشر - **لملاكها**، أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تُعد منشأة التأمينالمشترك، واتحاد الائتمان والمنشأة التعاونية - جميعها - منشآت مشتركة.
الحصة غير المسيطرة	حقوق الملكية في منشأة تابعة لا تعود - بشكل مباشر أو غير مباشر - إلى المنشأة الام.
الملاك	لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يُستخدم مصطلح الملاك – بالمعنى الواسع – ليشمل حاملي **حصص حقوق الملكية** في المنشآت المملوكة لمستثمر، وملاك أو الأعضاء أو المشاركين في **المنشآت المشتركة**.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

عمليات تجميع الأعمال للمنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة (تطبيق الفقرة ٢ (ج))

ب١ لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على عملية تجميع الأعمال للمنشآت أو الأعمال الخاضعة لسيطرة واحدة. إن تجميع الأعمال الذي ينطوي على منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة واحدة هو تجميع أعمال تكون فيه جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة خاضعة - في نهاية الأمر - لسيطرة الطرف أو الأطراف نفسها - على حد سواء - قبل وبعد تجميع الأعمال، وتلك السيطرة ليست عابرة.

ب٢ يجب أن تُعد مجموعة من الأفراد أنها تسيطر على منشأة عندما، وكنتيجة لترتيبات تعاقدية، تكون لديهم - مجتمعين - السلطة للتحكم في سياساتها المالية والتشغيلية للحصول على المنافع من أنشطتها. وبناءً عليه، يقع تجميع الأعمال خارج نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عندما يكون لدى نفس مجموعة الافراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية نهائية للتحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكل منشأة من المنشآت المجمِّعة، كي تحصل على منافع من أنشطتها، وتلك السيطرة ليست عابرة.

ب٣ قد تخضع منشأة للسيطرة من قبل فرد أو من قبل مجموعة من الأفراد يتصرفون - معاً - بموجب ترتيب تعاقدي، وقد لا يكون ذلك الفرد أو المجموعة من الافراد خاضعين لمتطلبات التقرير المالي للمعايير الدولية للتقرير المالي. وبناءً عليه، ليس من الضروري لمنشآت مجمِّعة أن تُضمن على أنها جزء من القوائم المالية الموحدة نفسها ليُعد تجميع الأعمال أنه تجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة.

ب٤ لا يُعد حجم الحصص غير المسيطرة في كل من المنشآت المجمِّعة قبل وبعد عملية تجميع الأعمال ملائما عند تحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا. وبالمثل، لا تُعد حقيقة أن إحدى المنشآت المجمِّعة هي منشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية الموحدة ملائمة عند تحديد ما إذا كان التجميع ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد عملية تجميع أعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب٥ يعرف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال. وقد تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها بطرق متنوعة، على سبيل المثال:

(أ) عن طريق تحويل نقد، أو مُعادلات نقد أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تشكل أعمالاً)؛ أو

(ب) عن طريق تكبد التزامات؛ أو

(ج) عن طريق إصدار حصص حقوق ملكية؛ أو

(د) عن طريق تقديم أكثر من نوع واحد من العوض؛ أو

(هـ) دون تحويل عوض، بما في ذلك بموجب العقد فقط (انظر الفقرة ٤٣).

ب٦ يمكن هيكلة تجميع الأعمال بطرق متنوعة لأسباب قانونية، أو ضريبية أو أسباب أخرى، والتي تشمل ولكن لا تقتصر على ما يلي:

(أ) أن تصبح واحدة أو أكثر من الأعمال منشآه تابعة لمنشأة مستحوذة، أو أن يُدمج صافي الأصول لواحدة أو أكثر من الأعمال - بشكل نظامي - في المنشأة المستحوذة؛ أو

(ب) أن تُحول إحدى المنشآت المجمِّعة صافي أصولها، أو أن يحول ملاكها حصص حقوق ملكيتهم، إلى منشأة مجمِّعة أخرى أو إلى ملاكها؛ أو

(ج) أن تحول جميع المنشآت المجمِّعة صافي أصولها، أو يحول ملاك هذه المنشآت حصص ملكياتهم، إلى منشأة مكونة حديثا (أحيانا يشار اليها على أنها معاملة لف أو تجميع؛ أو

(د) تكتسب مجموعة من الملاك السابقين لإحدى المنشآت المجمِّعة السيطرة على المنشأة المضمومة.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة ٣)

ب٧ تتكون الأعمال من مدخلات وآليات تُطبق على هذه المدخلات التي يكون لها القدرة علي إنتاج مخرجات. ورغم أن الأعمال يكون لها - عادةً - مخرجات، إلا أنه لا يُتطلب مخرجات لمنظومة متكاملة لتتأهل على أنها أعمال. وتُعرف العناصر الثلاثة للأعمال كما يلي:

(أ) **المدخل:** أي مورد اقتصادي ينتج، أو له القدرة على إنتاج، مخرجات عندما تُطبق عليه واحدة أو أكثر من الآليات. ومن أمثلته الأصول غير المتداولة (بما في ذلك الأصول غير الملموسة، أو الحقوق لاستخدام أصول غير متداولة)، والملكية الفكرية، والقدرة على الحصول على حق استخدام المواد الخام أو الحقوق الضرورية والموظفين.

(ب) **الآلية:** أي نظام، أو معيار، أو بروتوكول، أو ميثاق أو قاعدة التي عندما تُطبق على مدخل أو مدخلات، تنتج أو يكون لها القدرة على إنتاج مخرجات. ومن أمثلته آليات الإدارة الاستراتيجية، والآليات التشغيلية وآليات إدارة المورد. تكون هذه الآليات - عادةً - موثقة، ولكن يمكن أن توفر القوة العاملة المنظمة التي لديها المهارات والخبرات الضرورية، والتي تتبع القواعد والمواثيق، الآليات الضرورية التي تكون قابلة للتطبيق على المدخلات لتنتج مخرجات. (المحاسبة، الفوترة، جدول الرواتب والنظم الإدارية الأخرى التي لا تكون - عادةً - آليات مُستخدمة لإنتاج مخرجات).

(ج) **المخرجات:** نتيجة المدخلات والآليات المُطبقة على هذه المدخلات التي توفر أو لديها القدرة على توفير عائد في شكل توزيعات أرباح، أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى - بشكل مباشر - إلى المستثمرين أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين.

ب٨ لتكون قابلة لأن تُباشر وتدار للأغراض المُحددة، تتطلب المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول عنصرين أساسيين - المدخلات والآليات المُطبقة على هذه المدخلات، والتي تُستخدم أو سوف تُستخدم معاً لإنتاج المخرجات. وبالرغم من ذلك، لا يلزم الأعمال أن تدرج جميع المدخلات أو الآليات التي استخدمها البائع في تشغيل تلك الأعمال، عندما يكون المشاركون في السوق قادرين على الاستحواذ على الأعمال والاستمرار في انتاج مخرجات، على سبيل المثال، عن طريق تكامل الأعمال مع مدخلاتها وآلياتها الخاصة بها.

ب٩ تتنوع طبيعة عناصر الأعمال بحسب الصناعة، وبحسب هيكل عمليات (أنشطة) المنشأة، بما في ذلك مرحلة نمو للمنشأة. لدى الأعمال الراسخة - غالباً - أنواع مختلفة عديدة من المدخلات، والآليات والمخرجات، في حين لدى الأعمال الجديدة - غالباً - القليل من المدخلات والآليات وأحياناً مخرج (منتج) واحد. أيضاً لدى جميع الأعمال - تقريباً - التزامات، ولكن لا يلزم الأعمال أن يكون لديها التزام.

ب١٠ يمكن ألا يكون لدى المنظومة المتكاملة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء مخرجات. وإذا لم تكن، فينبغي على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت المنظومة هي أعمال. تشمل هذه العوامل، ولكن لا تقتصر، على ما إذا كانت المنظومة:

(أ) قد بدأت أنشطة رئيسة مُخططة؛

(ب) لديها موظفون، وملكية فكرية ومدخلات وآليات أخرى يمكن أن تُطبق على هذه المدخلات؛

(ج) تسعى لخطة لإنتاج مخرجات؛

(د) سوف تكون قادرة على الوصول للعملاء الذين سوف يشترون المخرجات.

لا يلزم أن تكون جميع هذه العوامل حاضرة لمنظومة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء لتتأهل على أنها أعمال.

ب١١ ينبغي أن يستند تحديد ما إذا كانت منظومة معينة من الأصول والأنشطة هي أعمال إلى ما إذا كانت المنظومة المتكاملة قابلة لأن تُباشر وتدار على أنها أعمال من قبل مشارك في السوق. وعليه، عند تقويم ما إذا كانت منظومة معينة هي أعمال، لا يُعد ذي صلة ما إذا كان البائع قد شغل المنظومة على أنها أعمال أو ما إذا كانت المنشأة المستحوذة تنوي أن تشغلها على أنها أعمال.

ب١٢ وفي غياب دليل على العكس، يجب أن يُفترض أن منظومة معينة من الأصول والأنشطة التي توجد فيها شهرة هي أعمال. وبالرغم من ذلك، لا يلزم الأعمال أن تكون لديها شهرة.

تحديد المنشأة المستحوذة (تطبيق الفقرتين ٦ و٧)

ب١٣ يجب أن تُستخدم الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي١٠ عند تحديد المنشأة المستحوذة - المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. وعندما تحدث عملية تجميع أعمال ولكن لا يبين تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي١٠ - بوضوح - أياً من المنشآت المجمِّعة تُعد هي المنشأة المستحوذة، فإنه يجب أن يؤخذ في الحسبان العوامل الواردة في الفقرات ب١٤- ب١٨ عند القيام بذلك التحديد.

ب١٤ في معاملة تجميع أعمال نُفذت - بشكل رئيس - عن طريق تحويل نقد أو أصول أخرى أو بتحمل التزامات، تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة التي تحول النقد أو الأصول الأخرى أو تتحمل الالتزامات.

ب١٥ في عملية تجميع أعمال نُفذت - بشكل رئيس - عن طريق مُبادلة حصص حقوق ملكية، تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة التي تصدر حصص حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال التي تُسمى - عادةً - "الاستحواذات العكسية"، تكون المنشأة المصدرة هي الأعمال المستحوذ عليها. وتوفر الفقرات ب١٩- ب٢٧ إرشادات بشأن المحاسبة عن الاستحواذات العكسية. ويجب أن تؤخذ في الحسبان - أيضاً - الحقائق والظروف الأخرى ذات الصلة عند تحديد المنشأة المستحوذة في عملية تجميع أعمال نُفذت عن طريق مُبادلة حصص حقوق ملكية، بما في ذلك:

(أ) حقوق التصويت النسبية في المنشأة المضمومة بعد عملية تجميع الأعمال – تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي يحتفظ أو يستلم ملاكها كمجموعة النصيب الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المضمومة. عند تحديد أي مجموعة من الملاك تحتفظ أو تستلم النصيب الأكبر لحقوق التصويت، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان وجود أي ترتيبات تصويت وخيارات غير عادية أو خاصة، أو أو أذونات أو أوراق مالية قابلة للتحويل.

(ب) وجود حصة تصويت أقلية كبيرة في المنشأة المضمومة عندما لا يكون لدى مالك آخر أو مجموعة منظمة من الملاك حصة تصويت كبيرة– تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي يحتفظ مالكها الوحيد أو المجموعة المنظمة من ملاكها بأكبر حصة تصويت أقلية في المنشأة المضمومة.

(ج) تكوين كيان حاكم للمنشأة المضمومة – تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي لدى ملاكها القدرة على اختيار أو تعيين أو عزل غالبية أعضاء الكيان الحاكم للمنشأة المضمومة.

(د) تكوين إدارة عليا للمنشأة المضمومة – تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي تهيمن إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المضمومة.

(هـ) شروط مُبادلة حصص حقوق الملكية – تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي تدفع علاوة زيادة على القيمة العادلة قبل التجميع لحصص حقوق الملكية للمنشأة أو المنشآت المتجمعة الأخرى .

ب١٦ تكون المنشأة المستحوذة - عادةً - هي المنشأة المجمِّعة التي يكون حجمها النسبي (مقاسا، على سبيل المثال، بالأصول، أو الإيرادات أو الربح) أكبر - بشكل جوهري - منه للمنشأة أو المنشآت لمتجمعة الأخرى.

ب١٧ في معاملة تجميع أعمال تنطوي على أكثر من منشأتين، يجب أن يتضمن تحديد المنشأة المستحوذة الأخذ في الحسبان، ضمن أشياء أخرى، أي من المنشآت لمتجمعة بادرت بالتجميع، بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت المتجمعة.

ب١٨ ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي يتم تكوينها لإحداث تجميع الأعمال هي المنشأة المستحوذة. عندما يتم تكوين منشأة جديدة لإصدار حصص حقوق ملكية لإحداث تجميع الأعمال، فإنه يجب أن تُحدد واحدة من المنشآت المتجمعة التي وُجدت قبل عملية تجميع الأعمال على أنها المنشأة المستحوذة من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣- ب١٧. وفي المقابل، يمكن أن تكون المنشأة الجديدة التي تحول نقداً أو أصولاً أخرى أو تتحمل التزامات على أنها عوض هي المنشأة المستحوذة.

الاستحواذات العكسية

ب١٩ يحدث الاستحواذ العكسي عندما تُحَدَّد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المستحوذة نظامياً) على أنها الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية على أساس الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣- ب١٨. ويجب أن تكون المنشأة التي اُقتنيت حصص حقوق ملكيتها (الأعمال المستحوذ عليها نظامياً) هي المنشأة المستحوذة للأغراض المحاسبية لكي تُعتبر المعاملة استحواذاً عكسياً. على سبيل المثال، تحدث الاستحواذات العكسية - أحياناً - عندما تريد منشأة تشغيل خاصة أن تصبح منشأة عامة ولكنها لا تريد أن تسجل أسهم حقوق ملكيتها. لتحقيق ذلك، سوف ترتب المنشأة الخاصة لمنشأة عامة أن تقتني حصص حقوق ملكيتها في مقابل حصص حقوق ملكية في المنشأة العامة. في هذا المثال، تُعد المنشأة العامة هي **المنشأة المستحوذة نظامياً** نظراً لأنها أصدرت حصص حقوق ملكيتها، وتُعد المنشأة الخاصة هي **الأعمال المستحوذ عليها نظامياً** نظراً لأنه تم اقتناء حصص حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب١٣- ب١٨ تحديد:

(أ) المنشأة العامة على أنها **المنشأة المستحوذ عليها** للأغراض المحاسبية (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)؛

(ب) المنشأة الخاصة على أنها **المنشأة المستحوذة** للأغراض المحاسبية (المنشأة المستحوذة محاسبياً).

يجب على الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً أن تستوفي تعريف الأعمال ليتم المحاسبة عن المعاملة على أنها استحواذ عكسي، وتنطبق جميع مبادئ الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، بما في ذلك تطبيق متطلب إثبات الشهرة.

قياس العوض المحول

ب٢٠ في الاستحواذ العكسي، لا تصدر المنشأة المستحوذة محاسبياً - عادةً - أي عوض مقابل المنشأة المستحوذ عليها. بدلاً من ذلك، تصدر الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً - عادةً - حصص حقوق ملكيتها لملاك المنشأة المستحوذة محاسبياً. وفقاً لذلك، تستند القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحول من قبل المنشأة المستحوذة محاسبياً مقابل حصتها في الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً إلى عدد حصص حقوق الملكية التي كانت سيجب أن تصدرها المنشأة التابعة نظامياً لتعطي ملاك المنشأة الأم نظامياً نسبة حصة حقوق الملكية نفسها في المنشأة المضمومة التي تنتج عن الاستحواذ العكسي. ويمكن أن تُستخدم القيمة العادلة لعدد حصص حقوق الملكية والمحسوبة بتلك الطريقة على أنها القيمة العادلة للعوض المُحول في المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة

ب٢١ تُصدر القوائم المالية الموحدة المُعدة بعد الاستحواذ العكسي تحت اسم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، ولكن تُوصف في الإيضاحات على أنها استمرار للقوائم المالية للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً)، مع تعديل واحد، وهو أن يُعدل رأس المال النظامي للمنشأة المستحوذة محاسبياً - بأثر رجعي - ليعكس رأس المال النظامي للأعمال المستحوذ عليها محاسبياً. وتُعدل - أيضاً - المعلومات المقارنة المعروضة في هذه القوائم المالية الموحدة - بأثر رجعي - لتعكس رأس المال النظامي للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

ب٢٢ نظراً لأن القوائم المالية الموحدة تمثل استمرارية للقوائم المالية للمنشأة التابعة نظامياً باستثناء هيكل رأسمالها، فإن القوائم المالية الموحدة تعكس:

(أ) أصول والتزامات المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) المُثبتة والمُقاسة بمبالغها الدفترية قبل التجميع.

(ب) أصول والتزامات المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المُثبتة والمُقاسة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(ج) أرصدة الأرباح المبقاة وحقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) قبل عملية تجميع الأعمال.

(د) المبلغ المُثبت على أنه حصص حقوق ملكية مُصدرة في القوائم المالية الموحدة مُحدداً بإضافة حصة حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً المُصدرة (المنشأة المستحوذة محاسبياً) الموجودة - مباشرةً - قبل عملية تجميع الأعمال إلى القيمة العادلة للمنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). وبالرغم من ذلك، يعكس هيكل الملكية (أي عدد حصص حقوق الملكية المُصدرة ونوعها) هيكل حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك ما أصدرته المنشأة الأم نظامياً من حصص حقوق ملكية لإحداث التجميع. ووفقاً لذلك، يُعدل هيكل حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) باستخدام نسبة المُبادلة المُحددة في اتفاقية الاستحواذ ليعكس عدد أسهم المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً) المصدرة ضمن الاستحواذ العكسي.

(هـ) النصيب التناسبي للحصة غير المسيطرة من المبالغ الدفترية قبل التجميع للأرباح المبقاة وحصص حقوق ملكية المنشأة التابعة نظامياً الأخرى (المنشأة المستحوذة محاسبياً) كما نُوقش في الفقرات ب٢٣ وب٢٤.

الحصة غير المسيطرة

ب٢٣ في الاستحواذ العكسي، قد لا يبادل بعض ملاك الأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً). يُعامل هؤلاء الملاك على أنهم حصة غير مسيطرة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي. وذلك نظراً لأنه لدى ملاك المنشأة المستحوذ عليها نظامياً، الذين لا يبادلون حصص حقوق ملكيتهم مقابل حصص حقوق ملكية المنشأة الأم نظامياً، اهتمام - فقط - بنتائج وصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً - وليس بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة. على العكس من ذلك، حتى لو كانت المنشأة المستحوذة نظامياً هي الأعمال المستحوذ عليها للأغراض المحاسبية، فإنه لدى ملاك المنشأة المستحوذة نظامياً اهتمام بنتائج وصافي أصول المنشأة المضمومة.

ب٢٤ تُقاس وتُثبت أصول والتزامات الأعمال المستحوذ عليها نظامياً في القوائم المالية الموحدة بمبالغها الدفترية قبل التجميع (انظر الفقرة ب٢٢(أ)). بناءً عليه، في الاستحواذ العكسي تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة التناسبية لحملة الأسهم غير المسيطرين في المبالغ الدفترية قبل التجميع لصافي أصول الأعمال المستحوذ عليها نظامياً حتى عندما تُقاس الحصص غير المسيطرة في الاستحواذات الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

ربحية السهم

ب٢٥ كما وضح في الفقرة ب٢٢(د)، يعكس هيكل حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي هيكل حقوق ملكية المنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً)، بما في ذلك حصص حقوق الملكية المُصدرة من قبل المنشأة المستحوذة نظامياً لإحداث تجميع الأعمال.

ب٢٦ عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة (مقام حساب ربحية السهم) خلال الفترة التي يحدث فيها الاستحواذ العكسي:

(أ) يجب أن يُحسب عدد الأسهم العادية القائمة من بداية تلك الفترة وحتى تاريخ الاستحواذ على أساس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً (المنشأة المستحوذة محاسبياً) خلال الفترة مضروباً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية التجميع؛

(ب) يجب أن يكون عدد الأسهم العادية القائمة من تاريخ الاستحواذ وحتى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة المستحوذة نظامياً (الأعمال المستحوذ عليها محاسبياً).

ب٢٧ يجب أن تُحسب ربحية السهم الأساس لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الاستحواذ مُعروضة في القوائم المالية الموحدة بعد الاستحواذ العكسي، بقسمة:

(أ) ربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها نظامياً والذي يعود إلى حملة الأسهم العادية في كل من هذه الفترات، على

(ب) المتوسط المرجح التاريخي لعدد الأسهم العادية القائمة للأعمال المستحوذ عليها نظامياً مضروباً في معدل المُبادلة المُحدد في اتفاقية الاستحواذ.

إثبات أصول مقتناه والتزامات تم تحملها معينة (تطبيق الفقرات ١٠-١٣)

الإيجار التشغيلي

ب٢٨– ب٣٠ [حذفت]

الأصول غير الملموسة

ب٣١ يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع أعمال - بشكل منفصل - عن الشهرة. ويُعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد عندما يستوفي إما ضابط القابلية للانفصال أو الضابط التعاقدي - النظامي.

ب٣٢ يكون الأصل غير الملموس الذي يستوفي الضابط التعاقدي - النظامي قابلاً للتحديد حتى ولو لم يكن الأصل قابلاً للتحويل أو قابلاً للانفصال عن الأعمال المستحوذ عليها أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى. على سبيل المثال:

(أ) [حذفت]

(ب) تمتلك وتشغل أعمال مستحوذ عليها محطة طاقة نووية. يعد الترخيص بتشغيل محطة الطاقة تلك أصلاً غير ملموس يستوفي الضابط التعاقدي - النظامي للإثبات - بشكل منفصل - عن الشهرة، حتى لو لم تكن المنشأة المستحوذة تستطيع بيعه أو تحويله - بشكل منفصل - عن محطة الطاقة المُقتناة. يمكن للمنشأة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة على أنهما أصل واحد لأغراض التقرير المالي إذا كانت الأعمار الانتاجية لهذين الأصلين متشابهة.

(ج) تمتلك أعمال مستحوذ عليها براءة اختراع تقنية. وقد رخصت براءة الاختراع تلك لآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلية، وتستلم في المقابل نسبة مئوية محددة من الإيراد الأجنبي المستقبلي. يستوفي كل من براءة الاختراع التقنية واتفاقية الترخيص ذات العلاقة الضابط التعاقدي - النظامي للإثبات - بشكل منفصل - عن الشهرة حتى لو لم يمكن عملياً بيع أو مُبادلة براءة الاختراع واتفاقية الترخيص ذات العلاقة - بشكل منفصل - عن الآخر.

ب٣٣ يعني ضابط القابلية للانفصال أن يكون الأصل غير الملموس المُقتنى قابلاً لأن يُفصل عن الأعمال المستحوذ عليها أو يُجتزأ منها وأن يُباع، أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مُبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل قابل للتحديد أو التزام. يستوفي الأصل غير الملموس الذي ستكون المنشأة المستحوذة قادرة على أن تبيعه، أو ترخصه أو بخلاف ذلك تبادله مقابل شيء آخر ذي قيمة، ضابط القابلية للانفصال، حتى ولو لم تكن المنشأة المستحوذة تنوي بيعه أو ترخيصه أو بخلاف ذلك مُبادلته. يستوفي الأصل غير الملموس المُقتنى ضابط القابلية للانفصال عندما يكون هناك دليلاً على معاملات مُبادلة لذلك النوع من الأصول أو لأصل من نوع مشابه، حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عما إذا كانت المنشأة المستحوذة مشاركة فيها. على سبيل المثال، تُرخص قوائم العملاء والمشتركين - بشكل متكرر - وبالتالي تستوفي ضابط القابلية للانفصال. وحتى عندما تعتقد المنشأة المستحوذ عليها أن قوائم عملائها لها خصائص مختلفة عن قوائم العملاء الأخرى، فإن حقيقة أن قوائم العملاء تُرخص - بشكل متكرر - تعنى - بشكل عام - أن قوائم العملاء المُقتناة تستوفى ضابط القابلية للانفصال. وبالرغم من ذلك، سوف لن تستوفي قائمة العملاء المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال ضابط القابلية للانفصال عندما تمنع شروط الخصوصية أو الاتفاقيات الأخرى المنشأة من ببيع، أو تأجير أو بخلاف ذلك مُبادلة المعلومات حول عملائها.

ب٣٤ يستوفي الأصل غير الملموس الذي لا يكون قابل للانفصال - بشكل فردي - عن الأعمال المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة ضابط القابلية للانفصال عندما يكون قابلاً للانفصال بالترافق مع عقد متعلق به، أو أصل قابل للتحديد أو التزام. على سبيل المثال:

(أ) يتبادل المشاركون في السوق التزامات ودائع وما يتعلق بها من أصول غير ملموسة للعلاقة مع المودعين في معاملات تبادلية ملحوظة. بناءً عليه، ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تثبت أصلاً غير ملموس للعلاقة مع المودعين - بشكل منفصل - عن الشهرة.

(ب) تمتلك الأعمال المستحوذ عليها علامة تجارية مُسجلة ومُوثقة لكنها استخدمت خبرة فنية غير مسجلة على أنها براءة اختراع لتصنع منتج العلامة التجارية. ولتحويل ملكية العلامة التجارية، يكون المالك مُطالباً - أيضاً - بأن يحول أي شيء آخر لازماً للمالك الجديد لينتج منتجا أو خدمة لا يمكن تمييزها عن تلك المُنتجة من قبل المالك السابق. ونظراً لأنه يجب فصل الخبرة الفنية غير المُسجلة على أنها براءة اختراع عن المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المضمومة وبيعها عندما تُباع العلامة التجارية، فإنها تستوفي ضابط القابلية للانفصال.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

ب٣٥ كجزء من عملية تجميع الأعمال، قد تعيد المنشأة المستحوذة اقتناء الحق الذي كانت قد منحته - سابقاً - للأعمال المستحوذ عليها لاستخدام واحد أو أكثر من أصول المنشأة المستحوذة المُثبتة أو غير المُثبتة. ومن أمثلة مثل هذه الحقوق الحق في استخدام الاسم التجاري للمنشأة المستحوذة بموجب اتفاقية امتياز أو حق لاستخدام تقنية المنشأة المستحوذة بموجب اتفاقية ترخيص التقنية. إن الحق المعاد اقتناؤه هو أصل غير ملموس قابل للتحديد تثبته المنشأة المستحوذة - بشكل منفصل - عن الشهرة. وتوفر الفقرة ٢٩ إرشادات بشأن قياس الحق المعاد اقتناؤه وتوفر الفقرة ٥٥ إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الحق المعاد اقتناؤه.

ب٣٦ عندما تكون شروط العقد الذي ينشأ عنه الحق المعاد اقتناؤه مواتية أو غير مواتية بالنسبة لشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت مكسب أو خسارة تسوية. وتوفر الفقرة ب٥٢ إرشادات بشأن قياس مكسب أو خسارة التسوية تلك.

القوة العاملة المُجمَعة والبنود الأخرى التي تكون غير قابلة للتحديد

ب٣٧ تصنف المنشأة المستحوذة ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المُقتنى الذي يكون غير قابل للتحديد اعتبارا من تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المستحوذة قيمة لوجود قوة عاملة مُجمَعة، والتي هي مجموعة موجودة من الموظفين تتيح للمنشأة المستحوذة أن تستمر في تشغيل الأعمال المستحوذ عليها من تاريخ الاستحواذ. لا تمثل القوة العاملة المُجمَعة رأس المال الفكري للقوة العاملة الماهرة - المعرفة والخبرة (المتخصصة عادةً) التي يجلبها موظفو الأعمال المستحوذ عليها لوظائفهم. ونظراً لأن القوة العاملة لا تُعد أصلاً قابل للتحديد لتُثبت - بشكل منفصل - عن الشهرة، تُصنف أية قيمة منسوبة لها ضمن الشهرة.

ب٣٨ تصنف المنشأة المستحوذة - أيضاً - ضمن الشهرة أية قيمة منسوبة للبنود التي لا تتأهل على أنها أصول في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، يمكن أن تنسب المنشأة المستحوذة قيمة لعقود ممكنة تتفاوض المنشأة المستحوذة بشأنها مع عملاء جدد محتملين في تاريخ الاستحواذ. نظراً لأن هذه العقود الممكنة ليست - في حد ذاتها - أصولا في تاريخ الاستحواذ، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبتها - بشكل منفصل - عن الشهرة. ولا ينبغي للمنشأة المستحوذة - لاحقاً - أن تعيد تصنيف قيمة هذه العقود خارج الشهرة تبعاً للأحداث التي تقع بعد تاريخ الاستحواذ. وبالرغم من ذلك، ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تُقوِم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ لتحدد ما إذا كان أصل غير ملموس قابل للإثبات - بشكل منفصل - كان موجودا في تاريخ الاستحواذ.

ب٣٩ بعد الإثبات الأولي، تحاسب المنشأة المستحوذة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً لنصوص معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وبالرغم من ذلك، كما وُضح في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بعد الإثبات الأولي تُحدد المحاسبة عن بعض الأصول غير الملموسة المُقتناة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

ب٤٠ يحدد ضابط القابلية للتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس يُثبت - بشكل منفصل - عن الشهرة أم لا. وبالرغم من ذلك، لا يقدم الضابط إرشادات بشأن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا يقيد الافتراضات المُستخدمة في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. على سبيل المثال، ستأخذ المنشأة المستحوذة في الحسبان الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل غير الملموس، مثل توقعات التجديدات المستقبلية للعقد، عند قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات أن تستوفي - في حد ذاتها - ضابط القابلية للتحديد. (وبالرغم من ذلك، انظر الفقرة ٢٩، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المُعاد اقتناؤها المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال). توفر الفقرتين ٣٦ و٣٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان ينبغي جمع الأصول غير الملموسة مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة في وحدة حساب واحدة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها (تطبيق الفقرتين ١٨ و١٩)

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقويم)

ب٤١ لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تثبت مخصص تقويم منفصل كما في تاريخ الاستحواذ للأصول المُقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال والتي تُقاس بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ نظراً لأن آثار عدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية تُدرج في قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، نظراً لأن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يتطلب من المنشأة المستحوذة أن تقيس المبالغ تحت التحصيل المُقتناة، بما في ذلك القروض، بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ في المحاسبة عن تجميع أعمال، فإن المنشأة المستحوذة لا تثبت مخصص تقويم منفصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ أو مخصص خسائر لخسائر الائتمان المتوقعة.

الأصول موضوع عقود تأجير تشغيلية تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر

ب٤٢ عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لأصل ما، مثل مبنى أو براءة اختراع، يكون موضوع عقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة المستحوذة هي المؤجر، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان شروط عقد الإيجار. لا تثبت المنشأة المستحوذة أصلاً أو التزاماً منفصلاً عندما تكون شروط عقد الإيجار إما مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها مع شروط السوق.

الأصول التي تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدمها أو أن تستخدمها بطريقة تختلف عن الطريقة التي سيستخدمها بها المشاركون الآخرين في السوق

ب٤٣ لحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أخرى، قد تنوي المنشأة المستحوذة ألا تستخدم - بشكل نشط - أصلاً غير مالي مُقتنى، أو أنها قد لا تنوي أن تستخدم الأصل وفقاً لأقصى وأفضل استخدام لهعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو حال أصل غير ملموس للبحث والتطوير مُقتنى وتخطط المنشأة المستحوذة أن تستخدمه - بشكل اِتِّقائِيّ - من خلال منع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي مفترضة أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق وفقاً لفرضية تقويم مناسبة، عند كل من القياس بشكل أولي وعند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد لأجل اختبار الهبوط لاحقا.

الحصة غير المسيطرة في أعمال مستحوذ عليها

ب٤٤ يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشأة المستحوذة أن تقيس الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. سوف تكون المنشأة المستحوذة - أحياناً - قادرة على قياس القيمة

العادلة للحصة غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ على أساس سعر معلن في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية (أي هذه التي لا تحتفظ بها المنشأة المستحوذة). وبالرغم من ذلك، في حالات أخرى، سوف لا يكون السعر المعلن متاحاً في سوق نشط لأسهم حقوق الملكية. وفي هذه الحالات، ستقيس المنشأة المستحوذة القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام طرق تقويم أخرى.

ب٤٥ قد تختلف القيم العادلة لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها وللحصة غير المسيطرة على أساس السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيس هو تضمين علاوة سيطرة في القيمة العادلة لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها على أساس السهم أو، على العكس، تضمين خصم لعدم السيطرة (يشار إليه - أيضاً - على أنه خصم الحصة غير المسيطرة) في القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة على أساس السهم إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان مثل هذه العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصة غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو مكسب من الشراء بسعر تفاضلي

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها باستخدام طرق التقويم (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب٤٦ في تجميع أعمال منجز دون تحويل عوض، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصتها في الأعمال المستحوذ عليها محل القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المُحول لتقيس الشهرة أو مكسب من الشراء بسعر تفاضلي (انظر الفقرات ٣٢-٣٤).

اعتبارات خاصة عند تطبيق طريقة الاستحواذ على عمليات تجميع المنشآت المشتركة (تطبيق الفقرة ٣٣)

ب٤٧ عندما تتجمع منشأتان مشتركتان، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو حصص العضو في الأعمال المستحوذ عليها (أو القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها) يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها أكثر من القيمة العادلة لحصص العضو المُحولة من قبل المنشأة المستحوذة. في تلك الحالة، تتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذة المُحولة على أنها عوض. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المستحوذة في عملية تجميع منشآت مشتركة أن تثبت صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها على أنها إضافة مباشرة إلى رأس المال أو حقوق الملكية في قائمة مركزها المالي، وليس على أنها إضافة إلى الارباح المبقاة، ويتفق هذا مع الطريقة التي تطبق بها أنواع أخرى من المنشآت طريقة الاستحواذ.

ب٤٨ رغم أنها تشبه - في نواح كثيرة - الأعمال الأخرى، إلا أنه للمنشآت المشتركة خصائص متميزة تنشأ - بشكل رئيس - عن كون أعضائها عملاء وملاك في نفس الوقت. يتوقع أعضاء هذه المنشآت المشتركة - بشكل عام - أن يتسلموا منافع مقابل عضويتهم، والتي تكون - عادةً - في شكل أتعاب مخفضة مقابل سلع أو خدمات أو توزيعات أرباح رعاية. ويستند الجزء المُخصص لكل عضو من توزيعات أرباح الرعاية على مبلغ الأعمال التي يقوم بها العضو مع المنشأة المشتركة خلال الفترة.

ب٤٩ يجب أن يتضمن قياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة الافتراضات التي سيضعها المشاركون في السوق حول منافع العضو المستقبلي إضافة إلى أي افتراضات أخرى ملائمة سيضعها المشاركون في السوق حول المنشأة المشتركة. على سبيل المثال، يمكن أن تُستخدم طريقة القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة للمنشأة المشتركة. وينبغي أن تستند التدفقات النقدية المُستخدمة على أنها مدخلات للنموذج إلى التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة المشتركة، والتي من المرجح أن تعكس تخفيضات لمنافع العضو، مثل أتعاب مخفضة مقابل السلع والخدمات.

تحديد ما يعد جزءً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين ٥١ و٥٢)

ب٥٠ ينبغي على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان العوامل التالية، التي لا هي متعارضة ولا هي قاطعة - بشكل فردي، عند تحديد ما إذا كانت معاملة ما تُعد جزء من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها أو أن المعاملة تُعد منفصلة عن تجميع الأعمال:

(أ) **أسباب المعاملة** - قد يوفر فهم أسباب لماذا تدخل أطراف لمعاملة تجميع (المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، وملاكهما، ومجالس إدارتيهما ومدراؤهما - ووكلاؤهم) في معاملة أو ترتيب معين نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءً من العوض المُحول والأصول المُقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها. على سبيل المثال، إذا رُتبت معاملة - بشكل رئيس - لصالح المنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة بدلاً من أن تكون - بشكل رئيس - لصالح الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع، فإن ذلك الجزء من سعر المعاملة المدفوع (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) ليس من المرجح أن يكون جزءً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. وفقاً لذلك، ينغي على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن ذلك الجزء - بشكل منفصل - عن عملية تجميع الأعمال.

(ب) **من بادر بالمعاملة** - قد يوفر فهم من بادر بالمعاملة - أيضاً - نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يتم الدخول في معاملة أو حدث آخر بادرت به المنشأة المستحوذة لغرض توفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة مع منفعة ضئيلة أو بدون منفعة مُستلمة من قبل الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين قبل التجميع. من ناحية أخرى، ليس من المرجح أن تكون معاملة أو ترتيب بادرت به الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون لصالح المنشأة المستحوذة أو المنشأة المُجمَعة، ومن المرجح أن تُعد جزءً من معاملة تجميع الأعمال.

(ج) **توقيت المعاملة** - قد يوفر توقيت المعاملة - أيضاً - نظرة ثاقبة حول ما إذا كانت تُعد جزءً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، قد يتم الدخول في معاملة بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها تحدث خلال المفاوضات حول شروط عملية تجميع الأعمال على أمل أن يوفر تجميع الأعمال منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المستحوذة أو المنشأة المضمومة. في هذه الحالة، من المرجح أن تتسلم الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون قبل عملية تجميع الأعمال منفعة ضئيلة أو لا يتسلموا منفعة من المعاملة باستثناء المنافع التي يتسلمونها على أنهم جزء من المنشأة المضمومة.

التسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال (تطبيق الفقرة ٥٢(أ))

ب٥١ قد تكون للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة وجدت قبل أن التفكير في تجميع الأعمال، ويشار إليها هنا على أنها "علاقة موجودة من قبل". وقد تكون العلاقة الموجودة من قبل بين المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها تعاقدية (على سبيل المثال، البائعين والعملاء أو المرخِص والمُرخص له) أو غير تعاقدية (على سبيل المثال، المدعي والمدعي عليه).

ب٥٢ عندما يسوي تجميع الأعمال - بشكل فعلي - علاقة موجودة من قبل، فإن المشاة المستحوذة تثبت مكسباً أو خسارة، مقاسة كما يلي:

(أ) لعلاقة غير تعاقدية موجودة من قبل (مثل دعوى قضائية): بالقيمة العادلة.

(ب) لعلاقة تعاقدية موجودة من قبل: بالأقل من (١) أو (٢) أدناه:

(١) المبلغ الذي يكون به العقد مواتياً أو غير مواتي من منظور المنشأة المستحوذة عند مقارنته بشروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة. (العقد غير المواتي هو العقد الذي يكون غير مواتي بحكم شروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون عقدا خاسراً تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لمقابلة الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجبه.)

(٢) مبلغ أي مقتضيات تسوية منصوص عليها في العقد متاح للطرف المقابل الذي يُعد العقد غير مواتي له.

عندما يكون (٢) أقل من (١)، يُدرج الفرق على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال.

قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المُثبت - جزئياً - على ما إذا كانت المنشأة المستحوذة أثبتت - سابقاً - أصلا أو التزاما ذا علاقة، وبالتالي قد يختلف المكسب أو الخسارة التي تم التقرير عنها عن المبلغ المحسوب بموجب تطبيق المتطلبات أعلاه.

ب٥٣ قد تكون العلاقة الموجودة من قبل عقدا تثبته المنشأة المستحوذة على أنه حق معاد اقتناؤه. وعندما يتضمن العقد شروطا تُعد مواتية أو غير مواتية عند مقارنتها بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، فإن المنشأة المستحوذة تثبت - بشكل منفصل - عن عملية تجميع الأعمال، مكسباً أو خسارة مقابل التسوية الفعلية للعقد، مُقاسة وفقاً للفقرة ب٥٢.

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو حملة الأسهم البائعين (تطبيق الفقرة ٥٢(ب))

ب٥٤ يتوقف ما إذا كانت ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو حملة الأسهم البائعين هي عوض محتمل ضمن عملية تجميع الأعمال، أو أنها معاملات منفصلة، على طبيعة الترتيبات. قد يكون فهم أسباب لماذا تتضمن اتفاقية الاستحواذ نصاً لمدفوعات محتملة، ومن الذي بادر بالترتيب ومتى دخلت الأطراف في الترتيب، مفيدة في تقويم طبيعة الترتيب.

ب٥٥ عندما لا يكون واضحا ما إذا كان ترتيب مدفوعات لموظفين أو مساهمين بائعين يُعد جزءً من المُبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها أو أنه يُعد معاملة منفصلة عن عملية تجميع الأعمال، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف – شروط استمرار التوظيف من قبل حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا من كبار الموظفين قد يكون مؤشرا على جوهر ترتيب العوض المحتمل. قد تُضمن الشروط ذات الصلة باستمرار التوظيف في اتفاقية توظيف، أو في اتفاقية الاستحواذ أو أي وثيقة اخرى. يُعد ترتيب العوض المحتمل، الذي تُلغى فيه المدفوعات - بشكل تلقائي - عندما يُنهى التوظيف، مكافأة مقابل الخدمات لما بعد التجميع. قد تبين الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإنهاء التوظيف أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.

(ب) مدة استمرار التوظيف – عندما تتزامن فترة التوظيف المطلوبة مع فترة المدفوعات المحتملة أو تكون أطول منها، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تعد، في جوهرها مكافأة.

(ج) مستوى المكافأة – قد تبين الحالات التي تكون فيها مكافأة الموظف بخلاف المدفوعات المحتملة عند مستوى معقول بالمقارنة بمكافأة كبار الموظفين في المنشأة المضمومة أن المدفوعات المحتملة يعد عوضاً إضافياً وليست مكافأة.

(د) المدفوعات الإضافية للموظفين – عندما يتسلم حملة الأسهم البائعين الذين لم يصبحوا موظفين مدفوعات محتملة على أساس السهم أقل من حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المضمومة، قد تبين تلك الحقيقة أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى حملة الأسهم البائعين الذين أصبحوا موظفين يعد مكافأة.

(هـ) عدد الأسهم المملوكة – قد يكون العدد النسبي للأسهم المملوكة من قبل حملة الأسهم البائعين الذين يبقون على أنهم كبار الموظفين مؤشرا على جوهر ترتيب العوض المحتمل. على سبيل المثال، عندما يبقى حملة الأسهم البائعون الذين يملكون - تقريباً - جميع الأسهم في الأعمال المستحوذ عليها على أنهم كبار الموظفين، قد تبين تلك الحقيقة أن الترتيب هو - في جوهره - ترتيب مشاركة في الأرباح المقصود منه تقديم مكافأة مقابل الخدمات لما بعد التجميع. بدلا من ذلك، عندما يمتلك حملة الأسهم البائعون الذين يستمرون على أنهم كبار الموظفين عدداً قليلاً من أسهم الأعمال المستحوذ عليها ويتسلم جميع حملة الأسهم البائعون نفس مبلغ العوض المحتمل على أساس السهم، قد تبين تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. ينبغي - أيضاً- الاخذ في الحسبان حصص حقوق الملكية قبل الاستحواذ المُحتفظ بها من قبل أطراف ذات علاقة بحملة الأسهم البائعين الذين يستمرون على أنهم كبار الموظفين، مثل أفراد العائلة.

(و) الربط بالتقويم – عندما يستند العوض الأولي المُحول في تاريخ الاستحواذ إلى الحد الأدنى لمدىً حُدد عند تقويم الأعمال المستحوذ عليها وتتعلق الطريقة الحسابية المحتملة بطريقة التقويم تلك، فقد توضح تلك الحقيقة أن المدفوعات المحتملة تعد عوضاً إضافياً. من ناحية أخرى، عندما تتفق طريقة احتساب الدفعة المحتملة مع ترتيبات سابقة للمشاركة في الربح، فقد توضح تلك الحقيقة أن جوهر الترتيب تقديم مكافأة.

(ط) الطريقة الحسابية لتحديد العوض – قد تكون الطريقة الحسابية المُستخدمة لتحديد الدفعة المحتملة مفيدة في تقويم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، عندما تُحدد الدفعة المحتملة على أساس مضاعف الأرباح، فقد يوضح ذلك أن الالتزام عوض محتمل ضمن عملية تجميع الأعمال وأن الطريقة الحسابية يُقصد منها تحديد أو تأكيد القيمة العادلة للأعمال المستحوذ عليها. في المقابل، قد توضح الدفعة المحتملة التي هي نسبة مئوية محددة من الأرباح أن الالتزام تجاه الموظفين ترتيب مشاركة في الأرباح لمكافأة الموظفين مقابل خدمات مُقدمة.

(ي) ترتيبات وقضايا أخرى – قد تبين شروط الترتيبات الأخرى مع حملة الأسهم البائعين (مثل الاتفاقيات بعدم التنافس، والعقود التنفيذية، والعقود الاستشارية واتفاقيات إيجار العقارات) ومعالجة ضريبة الدخل على المدفوعات المحتملة أن المدفوعات المحتملة تعود إلى شيء بخلاف العوض مقابل الأعمال المستحوذ عليها. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاستحواذ، قد تدخل المنشأة المستحوذة في ترتيب إيجار عقارات مع حامل أسهم بائع مهم. فعندما تكون مدفوعات الإيجار المحددة في عقد الإيجار أقل - بشكل جوهري - عن السوق، فقد تكون بعض أو جميع المدفوعات المحتملة للمؤجر (حامل الأسهم البائع) المطلوبة بموجب ترتيب منفصل لمدفوعات محتملة، في جوهرها، مدفوعات مقابل استخدام العقار المُستأجر، وينبغي على المنشأة المستحوذة أن تثبتها - بشكل منفصل - في قوائمها المالية بعد التجميع. في المقابل، عندما يحدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتفق مع شروط السوق للعقار المستأجر، فقد يكون ترتيب المدفوعات المحتملة لحامل الأسهم البائع عوضا محتملا ضمن عملية تجميع الأعمال.

مكافآت دفع على أساس السهم للمنشأة المستحوذة تم مُبادلتها بمكافآت مُحتفظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها (تطبيق الفقرة ٥٢(ب))

ب٥٦ قد تبادل المنشأة المستحوذة مكافآت[٢] دفع على أساس السهم لديها (مكافآت الاستبدال) بمكافآت مُحتفظ بها من قبل موظفي الأعمال المستحوذ عليها. تتم المحاسبة عن مُبادلات خيارات الأسهم أو مكافآت الدفع على أساس السهم الأخرى المقترنة بعملية تجميع أعمال على أنها تعديلات لمكافآت الدفع على أساس السهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم". فعندما تستبدل المنشأة المستحوذة مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، فإنه يجب أن يُدرج في قياس العوض المُحول ضمن عملية تجميع الأعمال إما جميع أو جزء من القياس المُستند إلى السوق لمكافآت الاستبدال

٢ في الفقرات ب٥٦– ب٦٢ يشير مصطلح "مكافآت الدفع على أساس السهم" إلى معاملات الدفع على أساس السهم المُكتسبة أو غير المُكتسبة.

للمنشأة المستحوذة. توفر الفقرات ب٥٧ - ب٦٢ إرشادات بشأن كيفية تخصيص القياس المُستند إلى السوق. وبالرغم من ذلك، في الحالات التي ستنقضي فيها مكافآت الأعمال المستحوذ عليها كنتيجة لعملية تجميع الأعمال، وعندما تستبدل المنشأة المستحوذة هذه المكافآت من غير أن تكون ملزمة بأن تفعل ذلك، فإنه يجب أن يُثبت جميع القياس المُستند إلى السوق لمكافآت الاستبدال على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. ويعني هذا، أنه لا يجوز أن يُدرج أي من القياس المُستند إلى السوق لهذه المكافآت في قياس العوض المُحول في عملية تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المستحوذة ملزمة باستبدال مكافآت الأعمال المستحوذ عليها عندما يكون لدى المنشأة المستحوذة أو موظفيها القدرة على إنفاذ الاستبدال. على سبيل المثال، لأغراض تطبيق هذا الإرشاد، تكون المنشأة المستحوذة ملزمة بأن تستبدل مكافآت الأعمال المستحوذ عليها، عندما يكون الاستبدال مطلوبا بموجب:

(أ) شروط اتفاقية الاستحواذ؛ أو

(ب) شروط مكافآت الأعمال المستحوذ عليها؛ أو

(ج) القوانين أو اللوائح التي تنطبق عليها.

ب٥٧ لتحديد الجزء من مكافأة الاستبدال الذي هو جزء من العوض المُحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها، والجزء الذي هو مكافأة مقابل الخدمة لما بعد التجميع، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس كل من مكافآت الاستبدال المُمنوحة من قبل المنشأة المستحوذة ومكافآت الأعمال المستحوذ عليها كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي التقرير المالي ٢. الجزء من القياس المستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال الذي هو جزء من العوض المُحول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها يساوي الجزء من مكافأة الأعمال المستحوذ عليها الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع.

ب٥٨ الجزء من مكافأة الاستبدال التي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع هو القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها، أيهما أكبر. فترة الاكتساب هي الفترة التي تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المحددة. عرفت شروط الاكتساب في المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

ب٥٩ الجزء من مكافأة الاستبدال غير المُكتسبة الذي يعود إلى الخدمة لما بعد التجميع، وبالتالي أُثبت على أنه تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع، يساوي إجمالي القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال مطروحاً منه المبلغ الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع. بناءً عليه، تنسب المنشأة المستحوذة أي زيادة في القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الاستبدال عن القياس المُستند إلى السوق لمكافأة الأعمال المستحوذ عليها إلى الخدمة لما بعد التجميع وتثبت تلك الزيادة على أنها تكلفة مكافأة في القوائم المالية بعد التجميع. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تنسب جزء من مكافأة الاستبدال إلى الخدمة لما بعد التجميع عندما تتطلب تلك الخدمة، بغض النظر عما إذا كان الموظفون قدموا كامل الخدمة المطلوبة حتى تصبح مكافآتهم من الأعمال المستحوذ عليها مكتسبة قبل تاريخ الاستحواذ.

ب٦٠ يجب أن يعكس الجزء من مكافأة الاستبدال غير المُكتسبة الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع، وكذلك الجزء الذي يعود إلى الخدمة لما بعد التجميع، أفضل تقدير متاح لعدد مكافآت الاستبدال المتوقع أن تُكتسب. على سبيل المثال، عندما يكون القياس المُستند إلى السوق لجزء من مكافأة الاستبدال الذي يعود إلى الخدمة لما قبل التجميع هو ١٠٠ وحدة نقد وتتوقع المنشأة المستحوذة أن ٩٥٪ فقط من المكافأة سوف تُكتسب، فإن المبلغ الذي يجب تضمينه في العوض المُحول في عملية تجميع الأعمال هو ٩٥ وحدة نقد. تُعكس التغيرات في العدد المقدر لمكافآت الاستبدال المتوقع أن تُكتسب في تكلفة المكافأة للفترات التي تحدث فيها التغيرات أو الإلغاءات وليس على أنها تعديلات للعوض المحول ضمن عملية تجميع الأعمال. بالمثل، تتم المحاسبة عن آثار الأحداث الأخرى، مثل التعديلات أو النتيجة النهائية للمكافآت التي تكون بشروط أداء، والتي تقع بعد تاريخ الاستحواذ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ عند تحديد تكلفة المكافأة للفترة التي يقع فيها الحدث.

ب٦١ تنطبق المتطلبات نفسها لتحديد الأجزاء من مكافأة الاستبدال التي تعود إلى الخدمة لما قبل التجميع وبعد التجميع، بغض النظر عما إذا كانت مكافأة الاستبدال قد صُنفت على أنها التزام أو على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً لنصوص المعيار الدولي للتقرير المالي ٢. تُثبت جميع التغيرات في القياس المُستند إلى السوق للمكافأة المُصنفة على أنها التزامات بعد تاريخ الاستحواذ وآثار ضريبة الدخل ذات الصلة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي تحدث فيها التغيرات.

ب٦٢ يجب أن تُثبت آثار ضريبة الدخل لمكافأة الاستبدال للمدفوعات على أساس السهم وفقاً لنصوص المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "ضرائب الدخل".

معاملات دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية الأعمال المستحوذ عليها

ب٦٢أ قد يكون للأعمال المستحوذ عليها معاملات قائمة للدفع على أساس السهم والتي لم تُبادلها المنشأة المستحوذة مقابل معاملاتها للدفع على أساس السهم. عندما تُكتسب، تُعد معاملات الأعمال المستحوذ عليها تلك للدفع على أساس السهم جزءً من الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها وتقاس بقياسها المُستند إلى السوق. وعندما لا تُكتسب، فتقاس بقياسها المُستند إلى السوق كما لو كان تاريخ الاستحواذ هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين ١٩ و٣٠.

ب٦٢ب يُخصص القياس المُستند إلى السوق لمعاملات الدفع على أساس السهم غير المُكتسبة للحصة غير المسيطرة على أساس نسبة الجزء من فترة الاكتساب المكتملة إلى إجمالي فترة الاكتساب أو فترة الاكتساب الأصلية لمعاملة الدفع على أساس السهم، أيهما أكبر. ويخصص الرصيد للخدمة لما بعد التجميع.

المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة (تطبيق الفقرة ٥٤)

ب٦٣ من أمثلة المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي توفر إرشادات بشأن القياس والمحاسبة - لاحقاً - عن الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها أو التي تكبدت في معاملات تجميع أعمال:

(أ) يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة القابلة للتحديد ضمن عملية تجميع أعمال. تقيس المنشأة المستحوذة الشهرة بالمبلغ المُثبت في تاريخ الاستحواذ مطروحاً منه أي مجمع خسائر هبوط في القيمة. ويحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" المحاسبة عن خسائر الهبوط.

(ب) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين" إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن عقد التأمين المُقتنى ضمن معاملة تجميع أعمال.

(ج) يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ المحاسبة اللاحقة عن أصول الضريبة المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المُثبتة) والالتزامات المُقتناة ضمن معاملة تجميع أعمال.

(د) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة عن الجزء من مكافأة استبدال الدفع على أساس السهم المُصدرة من قبل المنشأة المستحوذة الذي يعود إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(هـ) يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ إرشادات بشأن المحاسبة عن التغيرات في حصص ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة بعد أن تُكتسب السيطرة.

الإفصاحات (تطبيق الفقرتين ٥٩ و٦١)

ب٦٤ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٥٩، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال فترة التقرير:

(أ) اسم ووصف الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) تاريخ الاستحواذ.

(ج) النسبة المئوية لحصص حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.

(د) الأسباب الرئيسة لتجميع الأعمال ووصف كيف اكتسبت المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

(هـ) وصف كمي للعوامل التي تشكل الشهرة المُثبتة، مثل التآزر المتوقع من العمليات المتجمِّعة للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، أو من الأصول غير الملموسة التي لا تتأهل للإثبات المنفصل أو من العوامل الأخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لإجمالي العوض المُحول، والقيمة العادلة لكل فئة رئيسة للعوض، مثل:

(١) النقد؛

(٢) الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك أعمال أو منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة؛

(٣) الالتزامات التي تم تحملها، على سبيل المثال، التزام بعوض محتمل؛

(٤) حصص حقوق ملكية المنشأة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات أو الحصص المُصدرة أو القابلة للإصدار، وطريقة قياس القيمة العادلة لهذه الأدوات أو الحصص.

(ز) لترتيبات العوض المحتمل وأصول التعويض:

(١) المبلغ المُثبت كما في تاريخ الاستحواذ؛

(٢) وصف للترتيب والأساس لتحديد مبلغ الدفع؛

(٣) تقدير لمدى النتائج (غير المخصومة) أو، عندما لا يمكن تقدير مدى، تلك الحقيقة وأسباب لماذا لا يمكن تقدير مدى. وعندما يكون أقصى مبلغ للدفع غير محدود، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

(ح) للمبالغ تحت التحصيل المُقتناة:

(١) القيمة العادلة للمبالغ تحت التحصيل؛

(٢) إجمالي المبالغ التعاقدية تحت التحصيل؛

(٣) أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية التعاقدية غير المتوقع أن تُحصل.

ويجب أن تُقدم الإفصاحات بحسب الفئات الرئيسة للمبالغ تحت التحصيل، مثل القروض، وعقود التأجير التمويلي المباشر، وأي فئة أخرى للمبالغ تحت التحصيل.

(ط) المبالغ المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة للأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها.

(ي) لكل التزام مُحتمل مُثبت وفقاً للفقرة ٢٣، المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة". وإذا لم يُثبت التزام محتمل نظراً لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليه، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عما يلي:

(١) المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة ٣٧؛

(٢) الأسباب لماذا لا يمكن قياس الالتزام - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة الذي يُتوقع أن يطرح لأغراض الضريبة.

(ل) للمعاملات المُثبتة - بشكل منفصل - عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات ضمن عملية تجميع الأعمال وفقاً للفقرة ٥١:

(١) وصف لكل معاملة؛

(٢) كيف حاسبت المنشأة المستحوذة عن كل معاملة؛

(٣) المبالغ المُثبتة لكل معاملة والبند المستقل في القوائم المالية التي يُثبت فيه كل مبلغ؛

(٤) عندما تكون المعاملة هي التسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل، الطريقة المُستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.

(م) يجب أن يشمل الافصاح عن المعاملات المُثبتة - بشكل منفصل - المطلوب في البند (ط) مبلغ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ و - بشكل منفصل - مبلغ تلك التكاليف المُثبتة على أنها مصروف والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل التي تُثبت فيها هذه المصروفات. ويجب أن يُفصح - أيضاً - عن مبلغ أي تكاليف إصدار غير مُثبتة على أنها مصروف، وعن كيفية إثباتها.

(ن) في شراء تفاضلي (انظر الفقرات ٣٤ - ٣٦):

(١) مبلغ أي مكسب مُثبت وفقاً للفقرة ٣٤، والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يُثبت فيه المكسب؛

(٢) وصف أسباب لماذا نتج مكسب عن المعاملة.

(س) لكل عملية تجميع أعمال تحتفظ فيها المنشأة المستحوذة بأقل من ١٠٠٪ من حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:

(١) مبلغ الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المُثبتة في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛

(٢) لكل حصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها مُقاسة بالقيمة العادلة، طريقة(طرق) التقويم والمدخلات المهمة المُستخدمة لقياس تلك القيمة.

(ع) في تجميع أعمال منجز على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها - مباشرةً - قبل تاريخ الاستحواذ؛

(٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحصة الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستحوذة قبل تجميع الأعمال (انظر الفقرة ٤٢) والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يُثبت فيه ذلك المكسب أو الخسارة.

(ف) المعلومات التالية:

(١) مبالغ إيراد وربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ المُدرجة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة لفترة التقرير؛

(٢) إيراد وربح أو خسارة المنشأة المضمومة لفترة التقرير الجارية كما لو كان تاريخ الاستحواذ لجميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت خلال السنة كانت كما في بداية فترة التقرير السنوية. وعندما يكون الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة الجزئية غير عملي، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة وتوضح لماذا يُعد الإفصاح غير عملي. يستخدم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مصطلح "غير عملي" بنفس المعنى كما في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء".

ب٦٥ لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي حدثت خلال فترة التقرير والتي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ب٦٤(هـ)-(ف).

ب٦٦ عندما يكون تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال بعد نهاية فترة التقرير، ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار، فإنه يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ب٦٤ ما لم تكن المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة في الوقت الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. في تلك الحالة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد أي الإفصاحات لم يكن من الممكن القيام بها وأسباب عدم القيام بها.

ب٦٧ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال ذات أهمية نسبية أو بصورة مجمعة لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي:

(أ) عندما تكون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع أعمال غير مكتملة (انظر الفقرة ٤٥) لأصول، أو التزامات، أو حصص غير مسيطرة أو بنود عوض معينة وبالتالي تكون المبالغ المُثبتة في القوائم المالية لعملية تجميع الأعمال قد حُددت - بشكل مؤقت - فقط:

(١) الأسباب كون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة؛

(٢) الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية وبنود العوض التي تكون المحاسبة الأولية عنها غير مكتملة؛

(٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات في فترة القياس أُثبتت خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة ٤٩.

(ب) لكل فترة تقرير بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تحصل المنشأة الأصل الممثل للعوض المحتمل، أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه، أو حتى تسوي المنشأة التزام عوض محتمل أو أن يُلغى الالتزام أو ينقضي:

(١) أي تغييرات في المبالغ المُثبتة، بما في ذلك أي فروق تنشأ عن التسوية؛

(٢) أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة)، وأسباب هذه التغيرات؛

(٣) طرق التقويم ومدخلات النموذج الأساس المُستخدم لقياس العوض المحتمل.

(ج) للالتزامات المحتملة المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨٤ و٨٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لكل فئة مخصص.

(د) مطابقة المبلغ الدفتري للشهرة في بداية فترة التقرير ونهايتها، يظهر - بشكل مستقل:

(١) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الهبوط في بداية فترة التقرير.

(٢) الشهرة الإضافية المُثبتة خلال فترة التقرير، باستثناء الشهرة المدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد التي تستوفي، في تاريخ الاستحواذ، الضوابط لتُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة".

(٣) التعديلات الناتجة من الإثبات اللاحق لأصول الضريبة المؤجلة خلال فترة التقرير وفقاً للفقرة ٦٧.

(٤) الشهرة المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والشهرة الملغى إثباتها خلال فترة التقرير دون أن تكون قد أدرجت - سابقاً - ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع.

(٥) خسائر الهبوط المُثبتة خلال فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، (يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الإفصاح عن معلومات حول المبلغ الممكن استرداده والهبوط في قيمة الشهرة بالإضافة لهذا المُتطلب).

(٦) صافي فروق أسعار صرف العملات الناشئة خلال فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية".

(٧) أي تغيرات أخرى في المبلغ الدفتري خلال فترة التقرير.

(هـ) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الهبوط في نهاية فترة التقرير.

(و) مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة في فترة التقرير الحالية وتوضيح لها، والتي - على حد سواء:

(١) تتعلق بالأصول المُقتناة القابلة للتحديد، أو الالتزامات التي تم تحملها، ضمن عملية تجميع الأعمال التي نُفذت في فترة التقرير الحالية أو السابقة؛

(٢) تكون بمثل ذلك الحجم، أو الطبيعة أو الحدوث بحيث أن الافصاح عنها يكون ملائماً لفهم القوائم المالية للمنشأة المضمومة.

مقتضيات التحول لعمليات تجميع أعمال تنطوي - فقط - على منشآت مشتركة أو بموجب عقد فقط (تطبيق الفقرة ٦٦)

ب٦٨ تنص الفقرة ٦٤ على أن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق - بأثر مستقبلي - على عمليات تجميع الأعمال التي يكون تاريخ الاستحواذ عليها في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - فقط - في بداية فترة التقرير السنوية التي تبدأ في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ أو بعده. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قبل تاريخ سريانه، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة ويجب أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) في الوقت نفسه.

ب٦٩ متطلب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر مستقبلي - له الأثر التالي على تجميع أعمال ينطوي - فقط - على منشآت مشتركة أو بموجب عقد فقط عندما يكون تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال قبل تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) التصنيف – يجب على المنشأة أن تستمر في تصنيف عملية تجميع الأعمال السابقة وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة لمثل عمليات التجميع هذه.

(ب) الشهرة المُثبتة سابقاً – في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب أن يكون المبلغ الدفتري للشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة هو مبلغها الدفتري في ذلك التاريخ وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة. وعند تحديد ذلك المبلغ، يجب على المنشأة أن تستبعد المبلغ الدفتري لأي مجمع إطفاء لتلك الشهرة وللانخفاض المقابل في الشهرة. ولا يجوز إجراء تعديلات أخرى للمبلغ الدفتري للشهرة.

(ج) الشهرة المُثبتة سابقا على أنها استقطاع من حقوق الملكية – قد تكون السياسات المحاسبية السابقة للمنشأة قد أدت إلى الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة وتم إثباتها على أنها استقطاع من حقوق الملكية. في تلك الحالة، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تلك الشهرة على أنها أصل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. إضافة إلى ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تثبت أي جزء من تلك الشهرة ضمن الربح أو الخسارة عندما تستبعد جميع أو جزء من الأعمال التي تتعلق بها تلك الشهرة أو عندما تهبط قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة.

(د) المحاسبة اللاحقة عن الشهرة – من بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يجب على المنشأة ألا تستمر في اطفاء الشهرة الناشئة عن عملية تجميع الأعمال السابقة، ويجب عليها أن تختبر الشهرة للهبوط في قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

(هـ) الشهرة السالبة المُثبتة سابقاً – قد تكون المنشأة التي حاسبت عن عملية تجميع الأعمال السابقة بتطبيق طريقة الشراء قد أثبتت رصيدا دائنا مؤجلا مقابل زيادة حصتها في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها عن تكلفة تلك الحصة (تسمي - أحياناً - شهرة سالبة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على المنشأة أن تلغي إثبات المبلغ الدفتري لذلك الرصيد الدائن المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مع تعديل مقابل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة في ذلك التاريخ.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٤

"عقود التأمين"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٤٤أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم (٤٤) لمطالبة المنشأة التي تمارس أعمالها وفقا للتأمين التعاوني بالإفصاح عن معلومات معينة تتعلق بكيفية تعامله مع عمليات التأمين.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على طبيعة أعمال منشأة التأمين التعاوني بما يساعدهم على الحكم على مدى توافقها مع أحكام الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٤أ يجب على المنشأة التي تمارس أعمالها وفقا للتأمين التعاوني الإفصاح عما يلي:

(أ) الإفصاح عن أسس اقتطاع الشركة حصتها من فائض عمليات التأمين (على سبيل المثال: رسوم وكالة تقتطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق؛ رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض.

(ب) الإفصاح عن أسس معالجة العجز في حساب عمليات التأمين (على سبيل المثال: تقديم تمويل أو قرض حسن من حساب المساهمين لحساب عمليات التأمين).

(ج) الإفصاح عن أتعاب الشركة المتعلقة بإدارة عمليات التأمين باستقلال عن الأتعاب المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمساهمين في قائمة دخل عمليات التأمين.

(د) الإفصاح عن الصفة التعاقدية للشركة المبينة في وثيقة التأمين بين الشركة والمؤمن عليهم (على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين – أو وكيل – أو مضارب– أو عدم وجود نص بذلك).

المعيار الدولي للتقرير المالي ٤

عقود التأمين

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحديد التقرير المالي عن عقود التأمين من قبل المنشأة التي تصدر مثل تلك العقود (التي تم وصفها في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أنها المؤمن) إلى أن يستكمل المجلس المرحلة الثانية من مشروعه بشأن عقود التأمين. وبالتحديد، يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) تحسينات محدودة في المحاسبة عن عقود التأمين من قبل المؤمنين.

(ب) إفصاحاً يحدد ويوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية للمؤمن والناشئة عن عقود التأمين ويساعد مستخدمي تلك القوائم المالية في فهم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين، وتوقيتها، وعدم تأكدها.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ) عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها وعقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

(ب) الأدوات المالية التي تصدرها بـ ميزة المشاركة الاختيارية (أنظر الفقرة ٣٥). ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" الإفصاح عن الأدوات المالية، بما في ذلك الأدوات المالية التي تنطوي على مثل هذه الميزات.

٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل المؤمّنين، مثل المحاسبة عن الأصول المالية التي يحتفظ بها المؤمنون والالتزامات المالية التي يصدرها المؤمنون (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية")، باستثناء ما يلي:

(أ) تسمح الفقرة ٢٠أ للمؤمنين الذين يستوفون ضوابط معينة بتطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) تسمح الفقرة ٣٥ب للمؤمنين بتطبيق المنهج التركيبي على أصول مالية موسومة؛

(ج) تسمح الفقرة ٤٥ للمؤمنين في ظروف معينة بإعادة تصنيف بعض أو كل أصولهم المالية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤ لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ) ضمانات المنتج المُصدرة -بشكل مباشر - من قبل الصانع أو المتعامل أو تاجر التجزئة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة").

(ب) أصول والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على اساس السهم") والتزامات منفعة التقاعد التي يتم التقرير عنها من قبل خطط منفعة التقاعد المحددة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد").

(ج) الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المشروطة باستخدام، أو بالحق في استخدام، بند غير مالي في المستقبل (على سبيل المثال، بعض رسوم التراخيص، ورسوم الامتياز، ودفعات الإيجار المتغيرة والبنود المشابهة)، إضافة إلى ضمان المستأجر للقيمة المتبقية المُدمجة في عقد إيجار تمويلي (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة").

(د) عقود الضمان المالي ما لم يكن المصدر قد أكد –صراحة – في السابق أنه يعد مثل هذه العقود عقود تأمين وأنه قد استخدم المحاسبة المنطبقة على عقود التأمين؛ في مثل هذه الحالة يمكن للمصدر اختيار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على مثل عقود الضمان المالي هذه. ويمكن للمصدر إجراء هذا الاختيار على أساس كل عقد بمفرده، ولكن لا رجعة في الاختيار لكل عقد.

(هـ) العوض المحتمل المستحق الدفع أو المستحق التحصيل ضمن تجميع أعمال (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

(و) عقود التأمين المباشر التي تحتفظ بها المنشأة (أي عقود التأمين المباشر التي تكون فيها المنشأة حاملة للوثيقة). وبالرغم من ذلك، يجب على المؤمن الأصلي تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على عقود إعادة التأمين التي يحتفظ بها.

٥ لتسهيل المرجعية، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يصف أي منشأة تصدر عقد تأمين على أنها مؤمن، سواء كان المصدر يعد مؤمنا لأغراض قانونية أو إشرافيه، أم لا. وتجب قراءة كل الإشارات في الفقرات ٣(أ)–٣(ب)، ٢٠أ–٢٠ف، ٣٥ب–٣٥ن، ٣٩ب–٣٩م، ٤٦–٤٩ للمؤمن على أنها تشير أيضا إلى مصدرٍ لأداة مالية تحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية.

٦ عقد إعادة التأمين هو نوع من عقود التأمين. وبناء عليه، فإن جميع الإشارات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى عقود التأمين تنطبق –أيضاً –على عقود إعادة التأمين.

المشتقات المُدمجة

٧ يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ من المنشأة فصل بعض المشتقات المدمجة عن العقد المضيف، وقياسها بـ القيمة العادلة وإدراج التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الربح أو الخسارة. ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المشتقات المدمجة في عقد التأمين ما لم تكن المشتقة المدمجة هي ذاتها عقد تأمين.

٨ كاستثناء للمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا يلزم المؤمن فصل خيار حامل الوثيقة للتنازل عن عقد التأمين مقابل مبلغ محدد (أو مقابل مبلغ يستند إلى مبلغ محدد ومعدل فائدة محدد)، وقياسه بالقيمة العادلة، حتى ولو كان سعر ممارسة الخيار يختلف عن المبلغ الدفتري لـ التزام التأمين المضيف. وبالرغم من ذلك، تنطبق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على خيار رد أو خيار تنازل نقدي مُدمج في عقد تأمين إذا كانت قيمة التنازل تختلف استجابة للتغير في متغير مالي (مثل سعر أو مؤشر أسهم أو سلع)، أو متغير غير مالي ليس خاصاً بطرف في العقد. وعلاوة على ذلك، تنطبق تلك المتطلبات –أيضاً– إذا كانت قدرة حامل الخيار على ممارسة خيار رد أو خيار تنازل نقدي تنجم عن تغير في مثل هذا المتغير (على سبيل المثال، خيار رد يمكن ممارسته إذا وصل مؤشر سوق الأسهم إلى مستوى معين).

٩ تنطبق الفقرة ٨ –أيضاً– على خيارات التنازل عن أداة مالية تنطوي على ميزة المشاركة الاختيارية.

تفكيك مكونات الوديعة

١٠ تنطوي بعض عقود التأمين على كل من مكون تأمين ومكون وديعة. وفي بعض الحالات، يكون المؤمن مطالباً، أو مسموحاً له، بـ تفكيك هذين المكونين:

(أ) يُطالب بالتفكيك إذا تم استيفاء كلا الشرطين التاليين:

(١) يستطيع المؤمن قياس مكون الوديعة (بما في ذلك أي خيارات تنازل مدمجة) بشكل منفصل (أي بدون الأخذ في الحسبان مكون التأمين).

(٢) لا تتطلب السياسات المحاسبية للمؤمّن، خلاف ذلك، أن يثبت جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة.

(ب) يسمح بالتفكيك، ولكنه ليس مطلوبا، إذا كان المؤمن يستطيع قياس مكون الوديعة 'بشكل منفصل –كما ورد في (أ) (١) ولكن تتطلب سياساته المحاسبية أن يثبت جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة، بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والالتزامات.

(ج) يحظر التفكيك إذا كان المؤمن لا يستطيع قياس مكون الوديعة – بشكل منفصل –كما ورد في (أ) (١).

١١ فيما يلي مثال على حالة لا تتطلب فيها السياسات المحاسبية للمؤمن أن يثبت جميع الالتزامات الناشئة عن مكون وديعة. يستلم المؤمن الأصلي تعويضاً عن الخسائر من مُعيد التأمين، ولكن العقد يلزم المؤمن الأصلي برد التعويض في السنوات المستقبلية. ينشأ ذلك الالتزام عن مكون وديعة. وإذا كانت السياسات المحاسبية للمؤمن الأصلي تسمح له، خلاف ذلك، بأن يثبت التعويض على أنه دخل بدون إثبات الالتزام الناتج، فإن التفكيك يكون مطلوبا.

١٢ لتفكيك عقد، يجب على المؤمن:

(أ) تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على مكون التأمين.

(ب) تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على مكون الوديعة.

الإثبات والقياس

الإعفاء المؤقت من بعض المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٣ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الضوابط التي تستخدمها المنشأة عند وضع سياسة محاسبية إذا لم ينطبق معيار دولي للتقرير المالي -بشكل محدد – على بند ما. وبالرغم من ذلك، يعفي هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المؤمن من تطبيق تلك الضوابط على سياساته المحاسبية المتعلقة:

(أ) بعقود التأمين التي يصدرها (بما في ذلك تكاليف الاقتناء المتعلقة بها والأصول غير الملموسة المتعلقة بها، مثل تلك الموضحة في الفقرتين ٣١ و٣٢)؛

(ب) بعقود إعادة التأمين التي يحتفظ بها.

١٤ ومع ذلك، لا يعفي هذا المعيار الدولي للتقرير المالي المؤمن من بعض مضامين الضوابط الواردة في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨. وبشكل محدد، فإن المؤمن:

(أ) لا يجوز له إثبات أي مخصصات مقابل المطالبات المستقبلية المحتملة على أنها التزام، إذا كانت تلك المطالبات تنشأ بموجب عقود تأمين غير موجودة في نهاية فترة التقرير (مثل مخصصات الكوارث ومخصصات التسوية).

(ب) يجب عليه إجراء اختبار مدى كفاية الالتزام الموضح في الفقرات ١٥-١٩.

(ج) يجب عليه حذف التزام التأمين (أو جزء من التزام التأمين) من قائمة مركزه المالي عندما، وفقط عندما، يتم إطفاؤه -أي عندما يتم الوفاء بالالتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أن انقضاؤه.

(د) يجب عدم إجراء مقاصة:

(١) بين أصول إعادة التأمين والتزامات التأمين المتعلقة بها؛ أو

(٢) بين الدخل أو المصروف من عقود إعادة التأمين والمصروف أو الدخل من عقود التأمين المتعلقة بها.

(هـ) يجب عليه الأخذ في الحسبان ما إذا كانت أصول إعادة التأمين قد هبطت قيمتها (أنظر الفقرة ٢٠).

اختبار مدى كفاية الالتزام

١٥ **يجب على المؤمّن، في نهاية كل فترة تقرير، تقويم ما إذا كان ما تم إثباته عليه من التزامات التأمين كافية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب ما لديه من عقود التأمين. وإذا أظهر ذلك التقويم أن المبلغ الدفتري لما عليه من التزامات التأمين (مطروحاً منه تكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها والأصول غير الملموسة المتعلقة بها، مثل تلك التي تم استعراضها في الفقرتين ٣١ و٣٢) غير كافٍ في ضوء التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فيجب إثبات مجمل العجز ضمن الربح أو الخسارة.**

١٦ إذا طبق المؤمن اختبار مدى كفاية الالتزام الذي يستوفي الحد الأدنى المحدد من المتطلبات، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لا يفرض متطلبات إضافية. وفيما يلي الحد الأدنى من المتطلبات:

(أ) يأخذ الاختبار في الحسبان التقديرات الحالية لجميع التدفقات النقدية التعاقدية، والتدفقات النقدية المتعلقة بها مثل تكاليف معالجة المطالبات، إضافة إلى التدفقات النقدية الناتجة من الخيارات والضمانات المدمجة.

(ب) إذا أظهر الاختبار أن الالتزام غير كاف، فإنه يجب إثبات مجمل العجز ضمن الربح أو الخسارة.

١٧ إذا كانت السياسات المحاسبية للمؤمن لا تتطلب اختبار مدى كفاية الالتزام الذي يستوفي الحد الأدنى من المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦، فإنه يجب على المؤمن:

(أ) تحديد المبلغ الدفتري لالتزامات التأمين ذات الصلة[١] مطروحاً منها المبلغ الدفتري لـ:

(١) أي تكاليف اقتناء مؤجلة ذات علاقة.

(٢) أي أصول غير ملموسة ذات علاقة، مثل تلك التي تم اقتناؤها ضمن تجميع أعمال أو تحويل محفظة (أنظر الفقرتين ٣١ و٣٢). وبالرغم من ذلك، لا يتم أخذ أصول إعادة التأمين ذات العلاقة في الحسبان نظراً لأن المؤمن يحاسب عنها -بشكل منفصل (أنظر الفقرة ٢٠).

(ب) تحديد ما إذا كان المبلغ الموضح في (أ) يقل عن المبلغ الدفتري الذي سيكون مطلوباً لو أن التزامات التأمين ذات الصلة تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وإذا كان أقل، يجب على المؤمن إثبات مجمل الفرق ضمن الربح أو الخسارة وتخفيض المبلغ الدفتري لتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو زيادة المبلغ الدفتري لالتزامات التأمين ذات الصلة.

١٨ إذا كان اختبار مدى كفاية الالتزام للمؤمن يستوفي الحد الأدنى من المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦، فإنه يتم تطبيق الاختبار على مستوى المجموع المحدد في ذلك الاختبار. وإذا كان اختبار مدى كفاية الالتزام له لا يستوفي الحد الأدنى من تلك المتطلبات، فيجب إجراء المقارنة الموضحة في الفقرة ١٧ على مستوى محفظة العقود التي تتعرض -بشكل عام- لمخاطر متشابهة وتدار -معاً- على أنها محفظة واحدة.

١٩ يجب أن يعكس المبلغ الموضح في الفقرة ١٧(ب) (أي نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧) هوامش الاستثمارات المستقبلية (أنظر الفقرات ٢٧-٢٩) إذا، وفقط إذا، كان المبلغ الموضح في الفقرة ١٧(أ) يعكس -أيضاً- تلك الهوامش.

١ إن التزامات التأمين ذات الصلة هي التزامات التأمين تلك (وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها والأصول غير الملموسة المتعلقة بها) التي لا تتطلب السياسات المحاسبية للمؤمن أن يُجرى لها اختبار مدى كفاية الالتزام الذي يستوفي الحد الأدنى من المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦.

الهبوط في قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠ إذا هبطت قيمة أصل إعادة تأمين للمؤمن الأصلي، فإنه يجب على المؤمن الأصلي تخفيض مبلغه الدفتري –وفقاً لذلك– وإثبات خسارة الهبوط تلك ضمن الربح أو الخسارة. ويعد أصل إعادة التأمين أنه قد هبطت قيمته إذا، وفقط إذا:

(أ) كان هناك دليل موضوعي، نتيجة لحدث يكون قد وقع بعد الإثبات الأولي لأصل إعادة التأمين، على أن المؤمن الأصلي قد لا يستلم جميع المبالغ المستحقة له بموجب شروط العقد؛

(ب) كان لذلك الحدث أثر يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها على المبالغ التي سوف يستلمها المؤمن الأصلي من مُعيد التأمين.

الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٢٠أ يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المحاسبة عن الأدوات المالية، ويسري على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ومع ذلك، فإن هذا المعيار يعطي إعفاءً مؤقتاً للمؤمن الذي يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٢٠ب، يسمح له، ولكن لا يلزمه بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" بدلاً من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وذلك للفترات المالية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢١. ويجب على المؤمن الذي يطبق هذا الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ما يلي:

(أ) أن يستخدم المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والتي تعد ضرورية لتوفير الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩ب-٣٩ي من هذا المعيار؛

(ب) أن يطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على أدواته المالية باستثناء ما تم توضيحه في الفقرات ٢٠أ-٢٠ف، ٣٩ب-٣٩ي، ٤٦-٤٧ من هذا المعيار.

٢٠ب يمكن للمؤمن أن يطبق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إذ، وفقط إذ:

(أ) لم يطبق مسبقاً أي نسخة من المعيار الدولي للتقرير المالي٩[٢]، بخلاف المتطلبات فقط لعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الفقرات ٥. ٧. ١(ج)، ٥. ٧. ٧ - ٥. ٧. ٩، ٧. ٢. ١٤، ب٥. ٧. ٥ - ب٥. ٧. ٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) يغلب على أنشطته اتصالها بالتأمين، حسبما تم توضيحه في الفقرة ٢٠د، وذلك عند تاريخ تقريره السنوي الذي يسبق مباشرة ١ أبريل ٢٠١٦، أو تاريخ تقرير سنوي لاحق حسبما تم توضيحه في الفقرة ٢٠ز.

٢٠ج يُسمح للمؤمن الذي يطبق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ باختيار تطبيق المتطلبات فقط لعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الفقرات ٥. ٧. ١(ج)، ٥. ٧. ٧ - ٥. ٧. ٩، ٧. ٢. ١٤، ب٥. ٧. ٥ - ب٥. ٧. ٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا اختار المؤمن تطبيق هذه المتطلبات، فإنه يجب عليه أن يطبق مقتضيات التحول ذات الصلة في المعيار الدولي للتقرير المالي٩، وأن يفصح عن حقيقة أنه طبق هذه المتطلبات، وأن يقدم على أساس مستمر الإفصاحات ذات العلاقة المحددة في الفقرتين ١٠-١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي٧ (بعد تعديله بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠)).

٢٠د يغلب على أنشطة المؤمن اتصالها بالتأمين إذا، وفقط إذا:

(أ) كان المبلغ الدفتري لالتزاماته الناشئة من العقود الداخلة في نطاق هذا المعيار (والتي تتضمن أي مكوِّن وديعة، أو مشتقات مدمجة تم تفكيكها من عقود التأمين تطبيقاً للفقرات ٧-١٢ من هذا المعيار) جوهرياً بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري لكل التزاماته؛

٢ أصدر المجلس نسخاً متلاحقة من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في ٢٠٠٩، ٢٠١٠، ٢٠١٣، ٢٠١٤.

(ب) كانت نسبة مجموع المبلغ الدفتري لالتزاماته المتصلة بالتأمين (انظر الفقرة ٢٠هـ) إلى مجموع المبلغ الدفتري لكافة التزاماته:

(١) أكبر من ٩٠٪؛ أو

(١) أقل من ٩٠٪، ولكنها أكبر من ٨٠٪، وكان المؤمن لا يدخل في أنشطة لا تتصل بشكل جوهري بالتأمين (انظر الفقرة ٢٠و).

٢٠هـ لأغراض تطبيق الفقرة ٢٠د(ب)، فإن الالتزامات المتصلة بالتأمين تشتمل على:

(أ) الالتزامات الناشئة من العقود الداخلة في نطاق هذا المعيار، حسبما تم توضيحها في الفقرة ٢٠د(أ)؛

(ب) التزامات عقود الاستثمار غير المشتقة المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تطبيقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (بما في ذلك تلك الالتزامات الموسومة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة التي طبق المؤمن عليها المتطلبات في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لعرض المكاسب والخسائر (انظر الفقرتين ٢٠ب(أ)، ٢٠ج)؛

(ج) الالتزامات الناشئة بسبب أن المؤمن أصدر أو أوفى بالتزامات ناشئة من العقود المشار إليها في الفقرتين (أ) و (ب) أعلاه. والأمثلة على مثل تلك الالتزامات تتضمن المشتقات المستخدمة لتقليل المخاطر الناشئة من تلك العقود ومن الأصول التي تدعم تلك العقود؛ والتزامات الضريبة ذات الصلة مثل التزامات الضريبة المؤجلة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة على الالتزامات الناشئة من تلك العقود؛ وأدوات الدين المصدرة المضمَّنة في رأس المال القانوني للمؤمن.

٢٠و عند تقييم ما إذا كان المؤمن يدخل في أنشطة جوهرية غير متصلة بالتأمين لأغراض تطبيق الفقرة ٢٠د(ب)(٢)، فإنه يجب على المؤمن أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) فقط تلك الأنشطة التي يمكن أن يكتسب منها دخلا، ويتحمل بسببها مصروفات؛

(ب) العوامل الكمية أو النوعية (أو كليهما) بما ذلك المعلومات المتاحة للعموم، مثل تصنيفات الصناعة التي يطبقها مستخدمو القوائم المالية على المؤمن.

٢٠ز تتطلب الفقرة ٢٠ب(ب) من المنشأة أن تقيِّم ما إذا كانت مؤهلة للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في تاريخ تقريرها السنوي الذي يسبق مباشرة ١ أبريل ٢٠١٦. وبعد هذا التاريخ:

(أ) يجب على المنشأة التي كانت مؤهلة في السابق للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن تعيد تقييم ما إذا كان يغلب على أنشطتها اتصالها بالتأمين عند تاريخ تقرير سنوي لاحق إذا، وفقط إذا، كان هناك تغيراً في أنشطة المنشأة، حسبما تم توضيحه في الفقرتين ٢٠ح،٢٠ط، وذلك خلال الفترة السنوية التي تنتهي عند ذلك التاريخ.

(ب) يُسمح للمنشأة التي لم تكن مؤهلة للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأن تعيد تقييم ما إذا كان يغلب على أنشطتها اتصالها بالتأمين عند تاريخ تقرير سنوي لاحق قبل ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ إذا، وفقط إذا، كان هناك تغيراً في أنشطة المنشأة، حسبما تم توضيحه في الفقرتين ٢٠ح،٢٠ط، وذلك خلال الفترة السنوية التي تنتهي عند ذلك التاريخ.

٢٠ح لأغراض تطبيق الفقرة ٢٠ز، فإن التغير في أنشطة المنشأة هو التغير الذي:

(أ) يتم تحديده من قبل الإدارة العليا للمنشأة نتيجةً لتغيرات خارجية أو داخلية؛

(ب) يعد جوهريا بالنسبة لعمليات المنشأة؛

(ج) يمكن التدليل عليه للأطراف الخارجية.

وبناءً عليه، فإن مثل هذا التغيير يحدث فقط عندما تبدأ المنشأة في (أو تتوقف عن) أداء نشاط يعد جوهريا بالنسبة إلى عملياته، أو يغيّر بشكل جوهري وزن واحد من أنشطتها؛ على سبيل المثال، عندما تستحوذ المنشأة على خط أعمال أو تستبعده أو تنهيه.

٢٠ط يتوقع أن يكون التغير في أنشطة المنشأة الموضح في الفقرة ٢٠ح نادر الحدوث. ولا يعد ما يلي تغيرات في أنشطة المنشأة لأغراض تطبيق الفقرة ٢٠ز:

(أ) التغير في هيكل تمويل المنشأة، والذي لا يؤثر بنفسه على الأنشطة التي تكتسب منها المنشأة دخلها، وتتحمل من أجلها المصروفات.

(ب) خطة المنشأة لبيع خط أعمال، حتى ولو كانت الأصول والالتزامات مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع تطبيقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ «الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة». ويمكن أن تغير خطة بيع خط أعمال في أنشطة المنشأة، وينشأ عنها إعادة تقييم في المستقبل ولكنها لم تؤثر بعدُ في الالتزامات المثبتة في قائمة مركزها المالي.

٢٠ي إذا لم تَعُد المنشأة مؤهلة للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، نتيجةً لإعادة التقييم (انظر الفقرة ٢٠ز(أ))، فإنه يسمح للمنشأة بالاستمرار في تطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ فقط حتى نهاية الفترة السنوية التي تبدأ مباشرة بعد إعادة التقييم. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢١ أو بعده. فعلى سبيل المثال، إذا حددت المنشأة أنها لم تعد مؤهلة للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي٩ تطبيقا للفقرة ٢٠ز(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (نهاية فترتها السنوية)، فعندئذٍ يسمح لها بالاستمرار في تطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي٩ فقط حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩.

٢٠ك يمكن للمؤمن الذي اختار سابقاً تطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي٩ أن يختار بشكل غير قابل للتراجع أن يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي٩ في بداية أي فترة سنوية لاحقة.

المطبق للمعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة

٢٠ل يمكن للمطبق للمعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة –حسبما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"– أن يطبق الإعفاء المؤقت من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الموضح في الفقرة ٢٠أ إذا، وفقط إذا، استوفى الضوابط الموضحة في الفقرة ٢٠ب. وعند تطبيقه للفقرة ٢٠ب(ب)، فإنه يجب على المطبق لأول مرة أن يستخدم المبالغ الدفترية المحددة من خلال تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في التاريخ المحدد في تلك الفقرة.

٢٠م يحتوي المعيار الدولي للتقرير المالي ١ على متطلبات وإعفاءات تنطبق على المطبق لأول مرة. ولا تتخطى تلك المتطلبات والإعفاءات (على سبيل المثال، الفقرتان د١٦–د١٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١) المتطلبات في الفقرات ٢٠أ–٢٠ف والفقرات ٣٩ب–٣٩ي من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، فإن المتطلبات والإعفاءات في المعيار الدولي للتقرير المالي١ لا تتخطى متطلب أن يستوفي المطبق لأول مرة الضوابط المحددة في الفقرة ٢٠ل لتطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي٩.

٢٠ن يجب على المطبق لأول مرة الذي يفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩ب–٣٩ي أن يستخدم المتطلبات والإعفاءات في المعيار الدولي للتقرير المالي١ ذات الصلة بالقيام بالتقييم المطلوب لتلك المتطلبات.

الإعفاء المؤقت من متطلبات معينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨

٢٠س تتطلب الفقرتان ٣٥-٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" من المنشأة أن تطبق سياسات محاسبية متماثلة عند استخدام طريقة حقوق الملكية. وعلى الرغم من ذلك، فإنه يسمح للمنشأة (ولكنها غير ملزمة) وذلك للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢١، بأن تحتفظ بسياساتها المحاسبية ذات الصلة التي تطبقها المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة كما يلي:

(أ) تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ولكن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك يطبقان الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ب) تطبق المنشأة الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ولكن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك يطبقان المعيار الدولي للتقرير المالي٩.

٢٠ع عندما تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فيتم مراعاة ما يلي:

(أ) إذا تم التطبيق السابق للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في القوائم المالية التي كانت تستخدم طريقة حقوق الملكية لتلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك (بعد انعكاس أي تعديلات قامت بها المنشأة)، فعندئذٍ يجب الاستمرار في تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) إذا تم التطبيق السابق للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في القوائم المالية التي كانت تستخدم طريقة حقوق الملكية لتلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك (بعد انعكاس أي تعديلا قامت بها المنشأة) فإنه يمكن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لاحقاً.

٢٠ف يمكن للمنشأة أن تطبق الفقرة ٢٠س والفقرة ٢٠ع(ب) بشكل منفصل لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

التغييرات في السياسات المحاسبية

٢١ تنطبق الفقرات ٢٢-٣٠ على التغييرات التي يجريها المؤمن الذي يطبق -بالفعل - المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى التغييرات التي يجريها المؤمن الذي يطبق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة.

٢٢ **يمكن أن يغير المؤمن سياساته المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين إذا، وفقط إذا، كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية ولكن ليست بإمكانية أقل للاعتماد عليها، أو بإمكانية أكبر للاعتماد عليها ولكن ليست أقل ملاءمة لتلك الاحتياجات. يجب على المؤمن تقدير الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.**

٢٣ لتبرير تغيير سياساته المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين، يجب على المؤمن إظهار أن التغيير يجعل قوائمه المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨، ولكن لا يلزم أن يحقق التغيير الالتزام الكامل بتلك الضوابط. وفيما يلي استعراض للموضوعات التالية المحددة:

(أ) أسعار الفائدة الحالية (الفقرة ٢٤)؛

(ب) الاستمرار في الممارسات الحالية (الفقرة ٢٥)؛

(ج) الحيطة (الفقرة ٢٦)؛

(د) هوامش الاستثمارات المستقبلية (الفقرات ٢٧-٢٩)؛

(هـ) محاسبة الظل (الفقرة ٣٠).

أسعار الفائدة الحالية في السوق

٢٤ يسمح للمؤمن، ولكنه ليس مطالبا، بتغيير سياساته المحاسبية بحيث يعيد قياس التزامات التأمين الموسومة[٣] لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق ويثبت التغيرات في تلك الالتزامات ضمن الربح أو الخسارة. وفي ذلك التوقيت، يمكنه -أيضاً- إدخال السياسات المحاسبية التي تتطلب تقديرات وافتراضات حالية أخرى للالتزامات الموسومة. ويسمح الاختيار الوارد في هذه الفقرة للمؤمن بتغيير سياساته المحاسبية المتعلقة بالالتزامات الموسومة، دون تطبيق تلك السياسات -بشكل ثابت – على جميع الالتزامات المشابهة، خلافاً لما كان سيتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٨. وإذا قام المؤمن بوسم التزامات بسبب هذا الاختيار، فإنه يجب عليه الاستمرار في تطبيق أسعار الفائدة الحالية في السوق (وإذا كان منطبقاً، التقديرات الحالية والافتراضات الحالية الأخرى) -بشكل ثابت – في جميع الفترات على جميع هذه الالتزامات إلى أن يتم إطفاؤها.

الاستمرار في الممارسات الحالية

٢٥ يمكن للمؤمن الاستمرار في اتباع الممارسات التالية، ولكن إدخال أي منها لا يستوفي الفقرة ٢٢:

(أ) قياس التزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية في الأتعاب المستقبلية لإدارة الاستثمارات بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة كما تشير إليها المقارنة بالأتعاب الحالية التي يُحمِّلها المشاركون الآخرون في السوق مقابل خدمات مشابهة. ومن المحتمل أن القيمة العادلة عند نشأة الحقوق التعاقدية تلك تساوي التكاليف الأصلية المدفوعة، ما لم تكن الأتعاب المستقبلية لإدارة الاستثمارات والتكاليف المتعلقة بها غير متمشية مع نظيراتها في السوق.

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة المتعلقة بعقود التأمين (وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها والأصول غير الملموسة المتعلقة بها، إن وجدت) الخاصة بالمنشآت التابعة، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٢٤. وإذا لم تكن تلك السياسات المحاسبية موحدة، فيمكن للمؤمن تغييرها إذا كان التغيير لا يؤدي إلى جعل السياسات المحاسبية أكثر اختلافاً وكان -أيضاً-مستوفيا للمتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

الحيطة

٢٦ لا يلزم المؤمن تغيير سياساته المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيطة المفرطة. وبالرغم من ذلك، إذا كان المؤمن يقيس -بالفعل - ما لديه من عقود التأمين بحيطة كافية، فلا ينبغي عليه إدخال المزيد من الحيطة.

هوامش الاستثمار المستقبلية

٢٧ لا يلزم المؤمن تغيير سياساته المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد هوامش الاستثمار المستقبلية. وبالرغم من ذلك، هناك افتراض يمكن دحضه بأن القوائم المالية للمؤمن سوف تصبح أقل ملاءمة وبإمكانية أقل للاعتماد عليها إذا أدخل المؤمن سياسة محاسبية تعكس هوامش الاستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين، ما لم تؤثر تلك الهوامش على المدفوعات التعاقدية. مثالان للسياسات المحاسبية التي تعكس تلك الهوامش هما:

(أ) استخدام معدل خصم يعكس العائد المقدر على أصول المؤمن؛ أو

(ب) تقدير العوائد على تلك الأصول بمعدل عائد مقدر، وخصم تلك العوائد المُقدرة بمعدل مختلف وتضمين النتيجة في قياس الالتزام.

٣ إن التزامات التأمين، في هذه الفقرة، تشمل تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة، مثل تلك التي تم استعراضها في الفقرتين ٣١ و٣٢.

٢٨ يمكن للمؤمن تجاوز الافتراض الذي يمكن دحضه الموضح في الفقرة ٢٧ إذا، وفقط إذا، كانت المكونات الأخرى للتغيير في السياسات المحاسبية تزيد من ملاءمة قوائمه المالية وإمكانية الاعتماد عليها -بشكل كاف - بما يفوق النقص في ملاءمة القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها الذي يسببه إدراج هوامش الاستثمار المستقبلية. فعلى سبيل المثال، افترض أن السياسات المحاسبية الحالية للمؤمن المتعلقة بعقود التأمين تنطوي على افتراضات ذات حيطة مفرطة تم وضعها عند نشأتها، ومعدل خصم محدد من قبل الجهة التنظيمية دون الرجوع المباشر إلى ظروف السوق، وتتجاهل بعض الخيارات والضمانات المدمجة. يمكن للمؤمن أن يجعل قوائمه المالية أكثر ملاءمة وليست بإمكانية أقل للاعتماد عليها من خلال التحول إلى أساس شامل للمحاسبة موجه للمستثمرين يكون مستخدماً على نطاق واسع وينطوي على:

(أ) التقديرات والافتراضات الحالية؛

(ب) تعديل معقول (ولكن ليس ذا حيطة مفرطة) ليعكس المخاطر وعدم التأكد؛

(ج) قياسات تعكس كل من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات المدمجة؛

(د) معدل الخصم الحالي في السوق، حتى ولو كان معدل الخصم ذلك يعكس العائد المقدر على أصول المؤمن.

٢٩ في بعض مناهج القياس، يستخدم معدل الخصم لتحديد القيمة الحالية لهامش ربح مستقبلي. ومن ثم ينسب هامش الربح ذلك لفترات مختلفة باستخدام صيغة. وفي تلك المناهج، يؤثر معدل الخصم على قياس الالتزام -بشكل غير مباشر -فقط. وبالتحديد، فإن استخدام معدل خصم أقل مناسبة له أثر محدود أو ليس له أثر على قياس الالتزام عند نشأته. وبالرغم من ذلك، في مناهج أخرى، يحدد معدل الخصم قياس الالتزام -بشكل مباشر. وفي الحالة الأخيرة، نظراً لأن إدخال معدل خصم يستند إلى أصل له أثر أكثر أهمية، فإنه من المستبعد أن يكون باستطاعة المؤمن تجاوز الافتراض الذي يمكن دحضه الموضح في الفقرة ٢٧.

محاسبة الظل

٣٠ في بعض النماذج المحاسبية، يكون للمكاسب أو الخسائر المحققة على أصول المؤمن أثر مباشر على قياس بعض أو جميع (أ) ما عليه من التزامات التأمين، و(ب) تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات العلاقة، و(ج) الأصول غير الملموسة ذات الصلة، مثل تلك الموضحة في الفقرتين ٣١ و٣٢. ويسمح للمؤمن، ولكنه ليس مطالباً، بتغيير سياساته المحاسبية بحيث أن مكسب أو خسارة مثبتة ولكن غير محققة من أصل تؤثر في تلك القياسات بنفس الطريقة التي يؤثر بها مكسب أو خسارة محققة. ويجب إثبات التعديل ذي العلاقة على التزام التأمين (أو تكاليف الاقتناء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) ضمن الدخل الشامل الآخر إذا، وفقط إذا، تم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة ضمن الدخل الشامل الآخر. وتوصف هذه الممارسة -أحياناً -على أنها "محاسبة الظل".

عقود التأمين المُقتناة ضمن تجميع أعمال أو تحويل محفظة

٣١ للالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فإنه يجب على المؤمّن، في تاريخ الاستحواذ، قياس التزامات التأمين التي تم تحملها وأصول التأمين المُقتناة ضمن تجميع أعمال بالقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، يسمح للمؤمن، ولكنه ليس مطالباً، باستخدام عرض موسع يُجزِّئ القيمة العادلة لعقود التأمين المُقتناة إلى مكونين:

(أ) التزام يتم قياسه وفقا للسياسات المحاسبية للمؤمن المتعلقة بعقود التأمين التي يصدرها؛

(ب) أصل غير ملموس، يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة لحقوق التأمين التعاقدية التي يتم اقتناؤها والتزامات التأمين التي يتم تحملها و(٢) المبلغ الموضح في (أ). ويجب أن يكون القياس اللاحق لهذا الأصل متفقا مع قياس التزام التأمين المتعلق به.

٣٢ يمكن للمؤمن الذي يقتني محفظة من عقود التأمين استخدام العرض الموسع الموضح في الفقرة ٣١.

٣٣ تستثنى الأصول غير الملموسة الموضحة في الفقرتين ٣١-٣٢ من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. وبالرغم من ذلك، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ على قوائم العملاء والعلاقات مع العملاء التي تعكس توقع العقود المستقبلية التي لا تُعد جزءً من حقوق التأمين التعاقدية والتزامات التأمين التعاقدية التي وجدت في تاريخ تجميع أعمال أو تحويل محفظة.

ميزات المشاركة الاختيارية

ميزات المشاركة الاختيارية في عقود التأمين

٣٤ تنطوي بعض عقود التأمين على ميزة المشاركة الاختيارية إضافة إلى عنصر مضمون. إن المصدر لمثل هذا العقد:

(أ) يمكنه، ولكن لا يلزمه، إثبات العنصر المضمون -بشكل منفصل – عن ميزة المشاركة الاختيارية. وإذا لم يثبتهما المصدر -بشكل منفصل، فيجب عليه تصنيف العقد بالكامل على أنه التزام. وإذا صنفهما المصدر -بشكل منفصل، فيجب عليه تصنيف العنصر المضمون على أنه التزام.

(ب) إذا كان يثبت ميزة المشاركة الاختيارية -بشكل منفصل – عن العنصر المضمون، فيجب عليه تصنيف تلك الميزة إما على أنها التزام أو على أنها مكون منفصل لحقوق الملكية. ولا يحدد هذ المعيار الدولي للتقرير المالي الكيفية التي يقرر بها المصدر ما إذا كانت تلك الميزة تُعد التزاماً أو حقوق ملكية. ويمكن للمصدر تجزئة تلك الميزة إلى مكون التزام ومكون حقوق ملكية ويجب عليه استخدام سياسة محاسبية ثابتة لتلك التجزئة. ولا يجوز للمصدر تصنيف تلك الميزة على أنها صنف وسط لا يُعد التزاماً ولا حقوق ملكية.

(ج) يمكنه إثبات جميع أقساط التأمين المستلمة على أنها إيراد بدون فصل أي جزء يتعلق بمكون حقوق الملكية. ويجب إثبات التغيرات الناتجة في العنصر المضمون وفي الجزء من ميزة المشاركة الاختيارية المصنف على أنه التزام ضمن الربح أو الخسارة. وإذا تم تصنيف جزء من ميزة المشاركة الاختيارية، أو كلها، ضمن حقوق الملكية، فإنه يمكن نسبة جزء من الربح أو الخسارة إلى تلك الميزة (بنفس الطريقة التي يمكن بها نسبة جزء إلى الحصص غير المسيطرة). ويجب على المصدر إثبات الجزء من الربح أو الخسارة الذي يعود إلى أي مكون حقوق الملكية لميزة المشاركة الاختيارية على أنه تخصيص للربح أو الخسارة، وليس على أنه مصروف أو دخل (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية").

(د) إذا كان العقد ينطوي على مشتقة مدمجة تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك المشتقة المدمجة.

(هـ) يجب عليه، في جميع النواحي التي لم توضح في الفقرات ١٤-٢٠ و٣٤ (أ)-(د)، الاستمرار في سياساته المحاسبية الحالية المتعلقة بمثل هذه العقود، ما لم يغير تلك السياسات المحاسبية بالطريقة التي تلتزم بالفقرات ٢١-٣٠.

ميزات المشاركة الاختيارية في الأدوات المالية

٣٥ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٤ -أيضاً- على الأداة المالية التي تنطوي على ميزة المشاركة الاختيارية. وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) إذا صنف المصدر مجمل ميزة المشاركة الاختيارية على أنها التزام، فيجب عليه تطبيق اختبار مدى كفاية الالتزام الوارد في الفقرات ١٥-١٩ على العقد بالكامل (أي على كل من العنصر المضمون وميزة المشاركة الاختيارية). ولا يلزم المُصدر أن يحدد المبلغ الذي كان سينتج من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العنصر المضمون.

(ب) إذا صنف المصدر جزءً من الميزة، أو كلها، على أنها مكون منفصل لحقوق الملكية، فيجب ألا يكون الالتزام المثبت لكامل العقد أقل من المبلغ الذي كان سينتج من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العنصر المضمون. ويجب أن ينطوي ذلك المبلغ على القيمة الحقيقية لخيار التنازل عن العقد، ولكن لا يلزم أن ينطوي على قيمته الزمنية إذا كانت الفقرة ٩ تعفي ذلك الخيار من القياس بالقيمة العادلة. ولا يلزم المصدر أن يفصح عن المبلغ الذي كان سينتج من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العنصر المضمون، ولا يلزمه عرض ذلك المبلغ -بشكل منفصل. علاوة على ذلك، لا يلزم المصدر أن يحدد ذلك المبلغ إذا كان إجمالي الالتزام المثبت أعلى - بشكل واضح.

(ج) على الرغم من أن هذه العقود تُعد أدوات مالية، فإنه يمكن للمصدر الاستمرار في إثبات العلاوات لتلك العقود على أنها إيراد وإثبات الزيادة الناتجة في المبلغ الدفتري للالتزام على أنها مصروف.

(د) على الرغم من أن هذه العقود تُعد أدوات مالية، فإنه يجب على المصدر الذي يطبق الفقرة ٢٠(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ على العقود التي فيها ميزة المشاركة الاختيارية الإفصاح عن إجمالي مصروف الفائدة المُثبت ضمن الربح أو الخسارة، ولكن لا يلزمه حساب مثل مصروف الفائدة هذا باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

٣٥أ إن الإعفاءات المؤقتة الواردة في الفقرات ٢٠أ، ٢٠ل، ٢٠س، والمنهج التركيبي الوارد في الفقرة ٣٥ب متاحة أيضا للمصدر للأدوات المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية. وبناءً عليه، فإن جميع الإشارات في الفقرات ٣(أ)-٣(ب)، ٢٠أ-٢٠ف، ٣٥ب-٣٥ن، ٣٩ب-٣٩م، ٤٦-٤٩ للمؤمن يجب أن تقرأ على أنها أيضا تشير إلى مصدر الأداة المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية.

العرض

المنهج التركيبي

٣٥ب يسمح للمؤمن (ولكن لا يلزمه) بأن يطبق المنهج التركيبي على الأصول المالية الموسومة. ويجب على المؤمن الذي يطبق المنهج التركيبي ما يلي:

(أ) أن يعيد التصنيف بين الربح والخسارة وبين الدخل الشامل الآخر للمبلغ الذي ينتج في الربح أو الخسارة في نهاية فترة التقرير للأصول المالية الموسومة، والذي هو نفسه كما لو أن المؤمن قد طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية الموسومة. وبناءً عليه، فإن المبلغ المعاد تصنيفه يساوي الفرق بين:

(١) المبلغ المقرر عنه في الربح أو الخسارة للأصول المالية الموسومة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وبين

(٢) المبلغ الذي كان سيقرر عنه في الربح أو الخسارة للأصول المالية الموسومة فيما لو قام المؤمن بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) أن يطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على أدواته المالية، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرات ٣٥ب-٣٥ن، والفقرات ٣٩ك-٣٩م، والفقرتين ٤٨-٤٩ من هذا المعيار.

٣٥ج يمكن للمؤمن أن يختار تطبيق المنهج التركيبي الموضح في الفقرة ٣٥ب فقط عندما يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأول مرة، بما في ذلك عند تطبيقه للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بعد أن كان سابقاً يطبق:

(أ) الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الموضح في الفقرة ٢٠أ؛ أو

(ب) فقط المتطلبات الخاصة بعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الفقرات ٥.٧.١(ج)، ٥.٧.٧ - ٥.٧.٩، ٧.٢.١٤، ب٥.٧.٥ - ب٥.٧.٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٥د يجب على المؤمن أن يعرض المبلغ المعاد تصنيفه بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر تطبيقا للمنهج التركيبي كما يلي:

(أ) في الربح أو الخسارة في بند منفصل؛

(ب) في الدخل الشامل الآخر في مكوِّن منفصل للدخل الشامل الآخر.

٣٥هـ يتأهل الأصل المالي للوسم من أجل المنهج التركيبي إذا، وفقط إذا، تم استيفاء الضوابط الآتية:

(أ) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تطبيقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ولكنه لم يكن ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في مجمله فيما لو تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(ب) لا يتم الاحتفاظ به لعلاقته بنشاط غير متصل بالعقود الداخلة في نطاق هذا المعيار. ومن الأمثلة على الأصول المالية التي لن تتأهل للمنهج التركيبي تلك الأصول المحتفظ بها لعلاقتها بالأنشطة البنكية، أو الأصول المالية المحتفظ بها في محافظ تتعلق بعقود استثمار تقع خارج نطاق هذا المعيار.

٣٥و يمكن للمؤمن أن يسم الأصل المالي المؤهل للمنهج التركيبي عندما يختار تطبيق المنهج التركيبي (انظر الفقرة ٣٥ج). ولاحقا، يمكنه أن يسم الأصل المالي المؤهل للمنهج التركيبي عندما، وفقط عندما:

(أ) يتم إثبات الأصل بشكل أولي؛ أو

(ب) يستوفي الأصل فيما بعد الضابط الوارد في الفقرة ٣٥هـ(ب) بعد أن لم يكن سابقا مستوفياً له.

٣٥ز يُسمح للمؤمن أن يقوم بوسم الأصل المالي المؤهل للمنهج التركيبي تطبيقا للفقرة ٣٥و على أساس كل أداة على حدة.

٣٥ح لأغراض تطبيق المنهج التركيبي على الأصل المالي الذي يتم وسمه فيما بعد تطبيقا للفقرة ٣٥و(ب)، وعندما يكون ذلك ملائما، فإنه يجب تطبيق ما يلي:

(أ) تكون قيمته العادلة في تاريخ الوسم هي المبلغ الدفتري الجديد للتكلفة المستنفدة؛

(ب) يتحدد معدل الفائدة الفعلي بناءً على قيمته العادلة في تاريخ الوسم.

٣٥ط يجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق المنهج التركيبي على الأصول المالية الموسومة إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأصول المالية. ومع ذلك:

(أ) يجب على المنشأة أن تلغي وسم الأصل المالي عندما يتوقف عن الوفاء بالضابط الوارد في الفقرة ٣٥هـ(ب). فعلى سبيل المثال، سوف يتوقف الأصل المالي عن الوفاء بالضابط عندما تقوم المنشأة بتحويل ذلك الأصل بحيث يتم الاحتفاظ به لعلاقته بأنشطتها البنكية أو عندما تتوقف المنشأة عن كونها مؤمناً.

(ب) يمكن للمنشأة في بداية أي فترة سنوية التوقف عن تطبيق المنهج التركيبي على كل الأصول المالية الموسومة. ويجب على المنشأة التي تختار التوقف عن تطبيق المنهج التركيبي أن تطبق معيار المحاسبة الدولي٨ للمحاسبة عن التغير في السياسة المحاسبية.

٣٥ي عندما تلغي المنشأة وسم الأصل المالي تطبيقا للفقرة ٣٥ط(أ)، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف أي رصيد يتعلق بذلك الأصل من الدخل الشامل الآخر المتجمع إلى الربح أو الخسارة باعتباره تعديل إعادة التصنيف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)

٣٥ك إذا توقفت المنشأة عن استخدام المنهج التركيبي تطبيقا للاختيار الوارد في الفقرة ٣٥ط(ب) أو بسبب أنها لم تعد مؤمناً، فلا يجوز لها لاحقا أن تطبق المنهج التركيبي. وبالنسبة للمؤمن الذي اختار تطبيق المنهج التركيبي (انظر الفقرة ٣٥ج) ولكن لم يكن لديه أصول مالية مؤهلة (انظر الفقرة ٣٥هـ)، فإنه يمكنه لاحقاً تطبيق المنهج التركيبي عندما يكون لديه أصول مالية مؤهلة.

التفاعل مع المتطلبات الأخرى

٣٥ل تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار بالممارسة التي تسمى أحيانا بـ "محاسبة الظل". وإذا طبق المؤمن المنهج التركيبي، فإن محاسبة الظل قد تنطبق.

٣٥م قد يكون لإعادة تصنيف مبلغ ما بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر تطبيقا للفقرة ٣٥ب آثار استتباعية لتضمين مبالغ أخرى في الدخل الشامل الآخر مثل ضرائب الدخل. ويجب على المؤمن أن يطبق المعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل معيار المحاسبة الدولي١٢ "ضرائب الدخل"، لتحديد أي آثار استتباعية.

المطبق لأول مرة

٣٥ن إذا اختار المطبق لأول مرة تطبيق المنهج التركيبي، فإنه يجب عليه أن يعيد عرض المعلومات المقارنة لتعكس المنهج التركيبي إذا، وفقط إذا، قام بإعادة عرض المعلومات المقارنة للامتثال للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر الفقرات هـ١-هـ٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١)

الإفصاح

توضيح المبالغ المثبتة

٣٦ **يجب على المؤمن الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائمه المالية والتي تنشأ عن عقود التأمين.**

٣٧ للالتزام بالفقرة ٣٦، يجب على المؤمن الإفصاح عن:

(أ) سياساته المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين وما يتعلق بها من أصول، والتزامات، ودخل ومصروف.

(ب) الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروف المثبتة (والتدفقات النقدية، إذا كان يعرض قائمة تدفقاته النقدية باستخدام الطريقة المباشرة) الناشئة عن عقود التأمين. وعلاوة على ذلك، إذا كان المؤمن هو مؤمن أصلي، فيجب عليه الإفصاح عن:

(١) المكاسب والخسائر المثبتة ضمن الربح أو الخسارة من شراء إعادة تأمين؛

(٢) الاستنفاد للفترة والمبالغ التي تظل غير مستنفدة في بداية ونهاية الفترة، إذا كان المؤمن الأصلي يؤجل ويستنفد المكاسب والخسائر الناشئة عن شراء إعادة تأمين.

(ج) الإجراء المستخدم لتحديد الافتراضات التي لها الأثر الأكبر على قياس المبالغ المثبتة الموضحة في (ب). وعندما يكون من الممكن عمليا، فيجب على المؤمن -أيضاً- تقديم إفصاح كمي عن تلك الافتراضات.

(د) أثر التغيرات في الافتراضات المستخدمة لقياس أصول التأمين والتزامات التأمين بحيث يظهر -بشكل منفصل -أثر كل تغير له أثر ذو أهمية نسبية على القوائم المالية.

(هـ) مطابقات للتغيرات في التزامات التأمين، وأصول إعادة التأمين، وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها، إن وجدت.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن عقود التأمين

٣٨ **يجب على المؤمن الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمه المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن عقود التأمين.**

٣٩ للالتزام بالفقرة ٣٨، يجب على المؤمن الإفصاح عن:

(أ) أهدافه، وسياساته وإجراءاته لإدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين والطرق المستخدمة لإدارة تلك المخاطر.

(ب) [حذفت]

(ج) معلومات بشأن مخاطر التأمين (قبل وبعد تقليص المخاطر من خلال إعادة التأمين)، بما في ذلك المعلومات عن:

(١) الحساسية لمخاطر التأمين (أنظر الفقرة ٣٩أ).

(٢) تمركزات مخاطر التأمين، بما في ذلك وصف للكيفية التي تحدد بها الادارة التمركزات ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تمركز (مثل نوع الحدث، أو المنطقة الجغرافية، أو العملة المغطاة بالتأمين).

(٣) المطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة (أي تطور المطالبات). ويجب أن يعود الإفصاح بشأن تطور المطالبات إلى الفترة التي نشأت فيها أبكر مطالبة ذات أهمية نسبية لا يزال يوجد بشأنها عدم تأكد حول مبلغ مدفوعات المطالبات وتوقيتها، ولكن لا يلزم أن يعود الإفصاح لأكثر من عشر سنوات. ولا يلزم المؤمن أن يفصح عن هذه المعلومات للمطالبات التي يتم –عادة – حل عدم التأكد بشأنها حول مبلغ مدفوعات المطالبات، وتوقيتها، خلال سنة واحدة.

(د) معلومات بشأن مخاطر الائتمان، ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي كانت ستتطلبها الفقرات ٣١–٤٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ إذا وقعت عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٧. ولكن:

(١) لا يلزم المؤمن أن يقدم تحليلات لآجال الاستحقاق التي تتطلبها الفقرة ٣٩(أ) و(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ إذا كان يفصح عن معلومات بشأن التوقيت المقدر لصافي التدفقات النقدية الخارجة الناتجة من التزامات التأمين المثبتة بدلا من ذلك. وقد يأخذ هذا شكل تحليل، بحسب التوقيت المقدر، للمبالغ المثبتة في قائمة المركز المالي.

(٢) إذا كان المؤمن يستخدم طريقة بديلة لإدارة الحساسية لظروف السوق، مثل تحليل القيمة المدمجة، فيجوز له استخدام تحليل الحساسية ذلك لاستيفاء المتطلب الوارد في الفقرة ٤٠(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧. ويجب على مثل هذا المؤمن –أيضاً– تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٤١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

(هـ) معلومات بشأن التعرض لمخاطر السوق الناشئة عن المشتقات المدمجة المُضمنة في عقد تأمين مضيف إذا لم يكن المؤمن مطالبا، ولا يقوم، بقياس المشتقات المُدمجة بالقيمة العادلة.

٣٩أ للالتزام بالفقرة ٣٩ (ج)(١)، يجب على المؤمن الإفصاح عن إما (أ) أو (ب) مما يلي:

(أ) تحليل للحساسية يظهر كيف كان يمكن أن يتأثر الربح أو الخسارة وحقوق الملكية فيما لو حدثت تغيرات، في متغير المخاطر ذي الصلة، كانت محتملة –بشكل معقول – في نهاية فترة التقرير، والإفصاح عن الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية، وأي تغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة. ولكن، إذا كان المؤمن يستخدم طريقة بديلة لإدارة الحساسية لظروف السوق، مثل تحليل القيمة المدمجة، فيمكنه استيفاء هذا المتطلب من خلال الإفصاح عن تحليل الحساسية البديل ذلك والإفصاحات الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة ٤١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

(ب) معلومات نوعية بشأن الحساسية، ومعلومات بشأن تلك الأحكام والشروط الخاصة بعقود التأمين التي لها أثر ذو أهمية نسبية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن وتوقيتها وعدم تأكدها.

الإفصاحات حول الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٣٩ب يجب على المؤمن الذي يختار تطبيق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن يفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية مما يلي:

(أ) فهم كيفية تأهل المؤمن للإعفاء المؤقت؛

(ب) مقارنة المؤمنين المطبقين للإعفاء المؤقت مع المنشآت المطبقة للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٩ج للامتثال للفقرة ٣٩ب(أ)، فإنه يجب على المؤمن أن يفصح عن حقيقة أنه يطبق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وكيفية استنتاجه في التاريخ المحدد في الفقرة ٢٠ب(ب) أنه مؤهل للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بما في ذلك الإفصاح عما يلي:

(أ) المبلغ الدفتري وطبيعة الالتزامات المتصلة بالتأمين التي لا تعد التزامات ناشئة من العقود الداخلة في نطاق هذا المعيار (أي تلك الالتزامات التي تم وصفها في الفقرات ٢٠هـ(ب) والفقرة ٢٠هـ(ج))، وذلك عندما يكون المبلغ الدفتري لالتزامات المنشأة الناشئة من العقود الداخلة في نطاق هذا المعيار (أي الالتزامات التي تم وصفها في الفقرة ٢٠هـ(أ)) تساوي أو تقل عن ٩٠٪ من مجموع المبلغ الدفتري لجميع التزاماتها؛

(ب) كيف حدد المؤمن بأنه لم يدخل في نشاط جوهري غير متصل بالتأمين بما في ذلك المعلومات التي تم أخذها في الحسبان، وذلك عندما تكون نسبة المبلغ الدفتري لجميع التزامات المنشأة المتصلة بالتأمين إلى المبلغ الدفتري لمجموع كل التزاماتها يساوي أو يقل عن ٩٠٪ ولكنه يزيد عن ٨٠٪؛

(ج) الإفصاح عما يلي إذا كان المؤمن مؤهلاً للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بالاستناد إلى إعادة النظر في التقييم الذي يتم تطبيقا للفقرة ٢٠ز(ب):

(١) سبب إعادة النظر في التقييم؛

(٢) التاريخ الذي حدث فيه التغيير ذو الصلة في أنشطته؛

(٣) شرح تفصيلي للتغير في أنشطته، ووصف نوعي لأثر التغيير على القوائم المالية للمؤمن.

٣٩د إذا خلُصت المنشأة عند تطبيقها للفقرة ٢٠ز(أ) إلى أن أنشطتها لم يعد يغلب عليها الصلة بالتأمين، فيجب عليها أن تفصح عن المعلومات الآتية في كل فترة تقرير قبل أن تبدأ بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) حقيقة أنها لم تعد مؤهلة للإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) التاريخ الذي حدث في التغيير ذو الصلة في أنشطتها؛

(ج) شرح تفصيلي للتغير في أنشطتها، ووصف نوعي لأثر التغيير على القوائم المالية للمنشأة.

٣٩هـ للامتثال للفقرة ٣٩ب(ب)، فإنه يجب على المؤمن أن يفصح عن القيمة العادلة كما هي في نهاية فترة التقرير، ومبلغ التغير في القيمة العادلة خلال تلك الفترة، وذلك بشكل منفصل للمجموعتين الآتيتين من الأصول المالية:

(أ) الأصول المالية التي لها شروط تعاقدية ينتج عنها في تواريخ معينة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات من المبلغ الأصلي والفوائد على المبلغ الأصلي القائم (أي الأصول المالية التي تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٤.١.٢(ب) والفقرة ٤.١.٢أ(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) باستثناء أي أصل مالي يستوفي تعريف الأصل المحتفظ به للاتجار في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أو الذي تتم إدارته وتقويم أدائه على أساس القيمة العادلة (انظر الفقرة ب٤.١.٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(ب) جميع الأصول المالية بخلاف تلك المحددة في الفقرة ٣٩هـ(أ)؛ وذلك يعني أي أصل مالي:

(١) له شروط تعاقدية لا ينتج عنها في تواريخ معينة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات من المبلغ الأصلي والفوائد على المبلغ الأصلي القائم؛ أو

(٢) يستوفي تعريف الأصل المحتفظ به للاتجار في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(٣) تتم إدارته وتقويم أدائه على أساس القيمة العادلة.

٣٩و عند الإفصاح عن المعلومات الواردة في الفقرة ٣٩هـ، فإن المؤمن:

(أ) قد يفترض أن المبلغ الدفتري للأصل المالي المقاس بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعد تقريباً معقولاً لقيمته العادلة إذا لم يكن ملزماً بالإفصاح عن قيمته العادلة بتطبيق الفقرة ٢٩(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ (مثل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين قصيرة الأجل)؛

(ب) يجب عليه أن يأخذ في الحسبان مستوى التفصيل الضروري لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم خصائص الأصول المالية.

٣٩ز للامتثال للفقرة ٣٩ب(ب)، فإنه يجب على المؤمن أن يفصح عن معلومات عن التعرض لمخاطر الائتمان، بما في ذلك المخاطر الجوهرية لتمركز الائتمان الملازمة للأصول المالية الموصوفة في الفقرة ٣٩هـ(أ). وبحد أدنى يجب على المؤمن أن يفصح عن المعلومات الآتية لتلك الأصول المالية في نهاية فترة التقرير:

(أ) المبالغ الدفترية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (في حالة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة، قبل تعديلها بأي مخصص هبوط) بحسب تصنيفات مخاطرها الائتمانية كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

(ب) القيمة العادلة والمبلغ الدفتري بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (في حالة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة، قبل تعديلها بأي مخصص هبوط) للأصول المالية الموصوفة في الفقرة ٣٩هـ(أ). ولأغراض هذا الإفصاح، فإن الفقرة ب٥. ٥. ٢٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تقدم المتطلبات ذات الصلة بتقييم ما إذا كان خطر الائتمان على الأداة المالية يعد منخفضاً.

٣٩ح للامتثال للفقرة ٣٩ب(ب)، فإنه يجب على المؤمن أن يفصح عن معلومات لمستخدم القوائم المالية حول المكان الذي يمكنه أن يجد فيه معلومات معدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ متاحة للعموم، تتعلق بمنشأة ضمن مجموعة لم تقدم في القوائم المالية الموحدة للمجموعة هذه المعلومات لفترة التقرير ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن الحصول على تلك المعلومات المعدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ من القوائم المالية المنفردة أو المنفصلة المتاحة للعموم، لمنشأة ضمن المجموعة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٩ط إذا اختارت المنشأة تطبيق الإعفاء الوارد في الفقرة ٢٠س من متطلبات معينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٣٩ي إذا طبقت المنشأة الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ عند المحاسبة عن استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية (انظر الفقرة ٢٠س(أ) على سبيل المثال)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":

(أ) المعلومات التي أوضحتها الفقرات ٣٩ب-٣٩ح لكل منشأة زميلة جوهرية أو مشروع مشترك جوهري للمنشأة. ويجب أن تكون المبالغ المفصح عنها هي تلك المضمنة في القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي، بعد أن تنعكس التعديلات التي تجريها المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية (انظر الفقرة ب١٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢) بدلا من حصة المنشأة في تلك المبالغ.

(ب) المعلومات الكمية التي أوضحتها الفقرات ٣٩ب-٣٩ح بشكل إجمالي لكل المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي لا تعد جوهرية بمفردها. وبالنسبة لتلك المبالغ الإجمالية المفصح عنها، فإن يجب:

(١) أن تكون لحصة المنشأة في تلك المبالغ؛

(٢) أن يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للمنشآت الزميلة بشكل منفصل عن المبالغ الإجمالية للمشاريع المشتركة.

الإفصاحات حول المنهج التركيبي

٣٩ك **يجب على المؤمن الذي يطبق المنهج التركيبي أن يفصح عن معلومات تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من فهم ما يلي:**

(أ) **كيف تم حساب مجموع المبلغ المعاد تصنيفه بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر في فترة التقرير؛**

(ب) **أثر إعادة التصنيف تلك على القوائم المالية.**

٣٩ل للامتثال للفقرة ٣٩ك، يجب على المؤمن أن يفصح عما يلي:

(أ) حقيقة أنه يطبق المنهج التركيبي؛

(ب) المبلغ الدفتري في نهاية فترة التقرير للأصول المالية التي طبق عليها المؤمن المنهج التركيبي، ولذلك لكل فئة أصل مالي؛

(ج) الأساس الذي تم على أساسه وسم الأصول المالية بغرض تطبيق المنهج التركيبي، بما في ذلك توضيح لأي أصول مالية موسومة يتم الاحتفاظ بها خارج الوحدة القانونية التي أصدرت العقود الداخلة ضمن نطاق هذا المعيار؛

(د) توضيح لمجموع المبلغ المعاد تصنيفه بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر في فترة التقرير، بطريقة تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية اشتقاق هذا المبلغ، ويشمل ذلك:

(١) المبلغ المقرر عنه في الربح أو الخسارة للأصول المالية الموسومة تطبيقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(٢) المبلغ الذي كان سيتم التقرير عنه في الربح أو الخسارة للأصول المالية فيما لو أن المؤمن طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(هـ) أثر إعادة التصنيف الموضح في الفقرة ٣٥ب والفقرة ٣٥م على كل بند مستقل في الربح أو الخسارة؛

(و) الإفصاح عما يلي إذا غير المؤمن خلال فترة التقرير وسمه للأصول المالية:

(١) المبلغ المعاد تصنيفه بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر في فترة التقرير المتعلق بالأصول المالية التي تم وسمها لاحقا تطبيقا للمنهج التركيبي (انظر الفقرة ٣٥و(ب))؛

(٢) المبلغ الذي كان سيتم إعادة تصنيفه بين الربح أو الخسارة وبين الدخل الشامل الآخر في فترة التقرير فيما لو أن الأصول المالية لم يتم إلغاء وسمها (انظر الفقرة ٣٥ط(أ))؛

(٣) المبلغ المعاد تصنيفه في فترة التقرير من الدخل الشامل الآخر المتجمع إلى الربح أو الخسارة، وذلك للأصول المالية التي تم إلغاء وسمها (انظر الفقرة ٣٥ي).

٣٩م إذا طبقت المنشأة المنهج التركيبي عند المحاسبة عن استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":

(أ) المعلومات التي أوضحتها الفقرات ٣٩ك-٣٩ل لكل منشأة زميلة جوهرية أو مشروع مشترك جوهري للمنشأة. ويجب أن تكون المبالغ المفصح عنها هي تلك المضمنة في القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشتركة المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي، بعد أن تنعكس التعديلات التي تجريها المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية (انظر الفقرة ب١٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢) بدلا من حصة المنشأة في تلك المبالغ.

(ب) المعلومات الكمية التي أوضحتها الفقرة ٣٩ك(د) والفقرة ٣٩ل(و) وأثر إعادة التصنيف الموضح في الفقرة ٣٥ب على الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، بشكل إجمالي لكل المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي لا تعد جوهرية بمفردها. وبالنسبة لتلك المبالغ الإجمالية المفصح عنها، فإن يجب:

(١) أن تكون لحصة المنشأة في تلك المبالغ؛

(٢) أن يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للمنشآت الزميلة بشكل منفصل عن المبالغ الإجمالية للمشاريع المشتركة.

تاريخ السريان والتحول

٤٠ تطبق مقتضيات التحول الواردة في الفقرات ٤١-٤٥ على كل من المنشأة التي تطبق -بالفعل- المعايير الدولية للتقرير المالي عندما تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأول مرة والمنشأة التي تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة (منشأة مُطبقة لأول مرة).

٤١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤١أ عدل "عقود الضمان المالي" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٤)، المُصدر في أغسطس ٢٠٠٥، الفقرات ٤(د)، وب١٨(ز)، وب١٩(و). يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢[٤] في الوقت نفسه.

٤١ب عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة لذلك عدل الفقرة ٣٠. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤١ج [حذفت]

٤١د [حذفت]

٤١هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، المُصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الملحق أ. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤١و [حذفت]

٤١ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٤(أ) و (ج)، ب٧، ب ١٨(ح)، ب٢١. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٤١ح عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٤، و٧، و٨، و١٢، و٣٤، و٣٥، و٤٥، والملحق أ والفقرات ب١٨- ب٢٠ وحذف الفقرات ٤١ج، و٤١د، و٤١و. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤١ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٤. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

الإفصاح

٤٢ لا يلزم المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على معلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، باستثناء الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٧(أ) و(ب) بشأن السياسات المحاسبية، والأصول، والالتزامات، والدخل والمصروف المثبتة (والتدفقات النقدية، إذا تم استخدام الطريقة المباشرة).

٤٣ إذا كان من غير العملي تطبيق متطلب معين للفقرات ١٠-٣٥ على معلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة. قد يكون في بعض الأحيان من غير العملي تطبيق اختبار مدى كفاية الالتزام (الفقرات ١٥-١٩) على مثل معلومات المقارنة تلك، ولكن من المستبعد أن يكون من غير العملي تطبيق المتطلبات الأخرى الواردة في الفقرات ١٠-٣٥ على مثل معلومات المقارنة تلك. ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ مصطلح 'غير عملي'.

٤ عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، فإن الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تستبدل بإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٤ عند تطبيقها للفقرة ٣٩(ج)(٣)، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن تطور المطالبات التي حدثت أبكر من خمس سنوات قبل نهاية السنة المالية الاولى التي تطبق فيها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، إذا كان من غير العملي، عندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأول مرة، إعداد معلومات بشأن تطور المطالبات التي حدثت قبل بداية أبكر فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة تلتزم بهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

إعادة وسم الأصول المالية

٤٥ برغم ما جاء في الفقرة ٤,٤,١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إلا أنه عندما يغير المؤمِن سياساته المحاسبية المتعلقة بالتزامات التأمين، فإنه يسمح له، ولكنه ليس مطالبا، بإعادة تصنيف بعض أو جميع أصوله المالية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويسمح بإعادة التصنيف هذه إذا قام المؤمن، عند تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأول مرة، بتغيير السياسات المحاسبية، ولاحقا قام بتغيير في السياسة مسموح به بموجب الفقرة ٢٢. تُعد إعادة التصنيف تغيير في السياسة المحاسبية وينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٨.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ مع المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٤٦ عدل "تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي٩ "الأدوات المالية" مع المعيار الدولي للتقرير المالي٤ "عقود التأمين" المصدر في سبتمبر ٢٠١٦ الفقرة ٣ والفقرة ٥، وأضاف الفقرات ٢٠أ–٢٠ف، والفقرة ٣٥أ، والفقرات ٣٩ب–٣٩ي، والعناوين بعد الفقرات ٢٠، ٢٠ك، ٢٠ن، ٣٩أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات التي تسمح للمؤمن الذي يستوفي ضوابط معينة بأن يطبق الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي٩، وذلك للفترات المالية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده.

٤٧ يجب على المنشأة التي تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩ب–٣٩ي أن تستخدم مقتضيات التحول الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ذات الصلة بقيامها بالتقييم المطلوب لهذه الإفصاحات. ويجب أن يُفترض أن تاريخ التطبيق الأولي لهذا الغرض هو بداية أول فترة مالية تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده.

المنهج التركيبي

٤٨ عدل "تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي٩ "الأدوات المالية" مع المعيار الدولي للتقرير المالي٤ "عقود التأمين" المصدر في سبتمبر ٢٠١٦ الفقرة ٣ والفقرة ٥، وأضاف الفقرات ٣٥أ–٣٥ن، والفقرات ٣٩ك–٣٩م، والعناوين بعد الفقرات ٣٥أ، ٣٥ك، ٣٥م، ٣٩ي. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات التي تسمح للمؤمن بتطبيق المنهج التركيبي على الأصول المالية الموسومة عندما يطبق لأول مرة المعيار الدولي للتقرير المالي٩ (انظر الفقرة ٣٥ج).

٤٩ يجب على المنشأة التي تختار تطبيق المنهج التركيبي ما يلي:

(أ) تطبيق هذا المنهج بأثر رجعي على الأصول المالية الموسومة عند التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وبناءً عليه، فإنه يجب على المنشأة، عل سبيل المثال، أن تثبت مبلغا مساويا للفرق بين القيمة العادلة التي تم تحديدها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للأصول المالية الموسومة، وبين مبلغها الدفتري الذي تم تحديده بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وذلك على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للدخل الشامل الآخر المتجمع.

(ب) إعادة عرض المعلومات المقارنة بحيث ينعكس فيها المنهج التركيبي، وذلك فقط في حالة قيام المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة تطبيقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

المؤمن الأصلي	**حامل الوثيقة** بموجب **عقد إعادة التأمين**.
مكون الوديعة	مكون تعاقدي لا تتم المحاسبة عنه باعتباره مشتقة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي٩ وكان سيقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي٩ إذا كان أداة منفصلة.
عقد تأمين مباشر	**عقد تأمين** لا يُعد **عقد إعادة تأمين**.
ميزة المشاركة الاختيارية	حق تعاقدي لاستلام، كتكملة لـ **منافع مضمونة**، منافع إضافية: (أ) من المحتمل أن تكون جزءً مهماً من إجمالي المنافع التعاقدية. (ب) مبلغها أو توقيتها يخضع –تعاقديا – لتقدير المصدر. (ج) تعتمد –تعاقديا – على: (١) أداء مجموعة معينة من العقود أو نوع معين من العقود؛ أو (٢) عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التي يحتفظ بها المصدر؛ أو (٣) ربح أو خسارة الشركة، أو الصندوق أو المنشأة الأخرى التي تصدر العقد.
القيمة العادلة	القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي١٣)
عقد ضمان مالي	عقد يتطلب من المصدر أن يؤدي مدفوعات معينة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها بسبب فشل مدين معين في أداء دفعة عند استحقاقها وفقا للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.
المخاطر المالية	هي مخاطر تغير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة اجنبية محددة، أو مؤشر محدد للأسعار أو للمعدلات، أو تصنيف ائتماني محدد أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر، شريطة أنه إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير خاصاً بطرف في العقد.
المنافع المضمونة	المدفوعات أو المنافع الأخرى التي يكون لـ **حامل وثيقة** معين أو مستثمر حق غير مشروط فيها والذي لا يخضع بموجب العقد لتقدير المُصدر.
العنصر المضمون	الالتزام بدفع **منافع مضمونة**، مُضمنة في عقد يحتوي على **ميزة المشاركة الاختيارية**.

أصل التأمين	صافي الحق التعاقدي لـ **المؤمِن** بموجب **عقد التأمين**.
عقد التأمين	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (**المؤمِن**) **مخاطر تأمين** مهمة من طرف آخر (**حامل الوثيقة**) وذلك من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد وغير مؤكد (**الحدث المُغطى بالتأمين**) بشكل سلبي – على حامل الوثيقة. (أنظر الملحق ب لإرشادات حول هذا التعريف).
التزام التأمين	صافي الالتزام التعاقدي على **المؤمِن** بموجب **عقد التأمين**.
مخاطر التأمين	المخاطر، بخلاف **المخاطر المالية**، المحولة من حامل العقد إلى المُصدر.
الحدث المغطى بالتأمين	حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بـ **عقد التأمين** وينشأ عنه **مخاطر التأمين**.
المؤمِن	الطرف الذي عليه التزام بموجب **عقد التأمين** بتعويض **حامل الوثيقة** في حال وقوع **الحدث المغطى بالتأمين**.
اختبار مدى كفاية الالتزام	تقويم ما إذا كان يلزم زيادة المبلغ الدفتري لـ **التزام التأمين** (أو تخفيض المبلغ الدفتري لتكاليف الاقتناء ذات الصلة، أو الأصول غير الملموسة ذات الصلة)، وذلك بناءً على استعراض التدفقات النقدية المستقبلية.
حامل الوثيقة	الطرف الذي لديه الحق في التعويض بموجب **عقد التأمين** إذا وقع **الحدث المغطى بالتأمين**.
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لـ **المؤمن الأصلي** بموجب **عقد إعادة التأمين**.
عقد إعادة التأمين	**عقد تأمين** يصدره مؤمِن (**مُعيد التأمين**) لتعويض مؤمِن آخر (**المؤمن الأصلي**) مقابل الخسائر من واحد أو أكثر من العقود التي أصدرها المؤمن الأصلي.
مُعيد التأمين	الطرف الذي عليه الالتزام بموجب **عقد إعادة التأمين** لتعويض **المؤمن الأصلي** إذا وقع **الحدث المغطى بالتأمين**.
تفكيك	المحاسبة عن مكونات العقد كما لو كانت عقودا منفصلة.

الملحق ب

تعريف عقد التأمين

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

ب١ يقدم هذا الملحق إرشادات بشأن تعريف عقد التأمين الوارد في الملحق أ. ويتناول الموضوعات التالية:

(أ) مصطلح 'الحدث المستقبلي غير المؤكد' (الفقرات ب٢- ب٤).

(ب) المدفوعات العينية (الفقرات ب٥- ب٧).

(ج) مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى (الفقرات ب٨- ب١٧).

(د) أمثلة لعقود التأمين (الفقرات ب١٨- ب٢١).

(هـ) مخاطر التأمين المهمة (الفقرات ب٢٢- ب٢٨).

(و) التغيرات في مستوى مخاطر التأمين (الفقرتان ب٢٩- ب٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب٢ يُعد عدم التأكد (أو المخاطر) جوهر عقد التأمين. وبناءً عليه، فإن واحدا على الأقل مما يلي يُعد غير مؤكد عند نشأة عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المغطى بالتأمين سيقع؛ أو

(ب) متى سوف يقع؛ أو

(ج) كم سيلزم المؤمِن أن يدفع إذا وقع.

ب٣ في بعض عقود التأمين، يكون الحدث المغطى بالتأمين هو اكتشاف خسارة خلال أجل العقد، حتى ولو نشأت الخسارة من حدث قد وقع قبل نشأة العقد. وفي عقود تأمين أخرى، يكون الحدث المغطى بالتأمين هو حدث يقع خلال أجل عقد التأمين، حتى ولو تم اكتشاف الخسارة الناتجة بعد نهاية أجل العقد.

ب٤ تغطي بعض عقود التأمين أحداثا تكون قد وقعت بالفعل، ولكن لا يزال أثرها المالي غير مؤكد. مثال ذلك عقد إعادة تأمين يغطي المؤمِن المباشر ضد تطور معاكس للمطالبات التي تم الإبلاغ عنها -بالفعل -من قبل حملة الوثائق. وفي مثل تلك العقود، يُعد الحدث المغطى بالتأمين هو اكتشاف التكلفة النهائية لتلك المطالبات.

المدفوعات العينية

ب ٥ تتطلب بعض عقود التأمين أو تسمح بأداء المدفوعات عينيا. مثال ذلك عندما يستبدل المؤمن البند المسروق فوراً، بدلا من تعويض حامل الوثيقة. ومثال آخر على ذلك عندما يستخدم المؤمِن المستشفيات الخاصة به وطاقمه الطبي لتقديم خدمات طبية تغطيها العقود.

ب٦ تستوفي بعض عقود الخدمة ذات الأتعاب المحددة التي يعتمد مستوى الخدمة فيها على حدث غير مؤكد تعريف عقد التأمين الوارد في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكن لا يتم تنظيمها في بعض الدول على أنها عقود تأمين. مثال ذلك عقد صيانة يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح ماكينات معينة بعد عطلها. تستند أتعاب الخدمة المحددة إلى العدد المتوقع من الأعطال، ولكن من غير المؤكد ما إذا كانت ماكينة معينة سوف تتعطل. يؤثر عطل الماكينة سلبا على مالكها والعقد يعوض المالك (عينياً، بدلا من النقد). مثال آخر عقد لخدمات تعطل السيارات يوافق فيه مقدم الخدمة على أتعاب سنوية محددة لتقديم المساعدة على الطرق أو لسحب السيارة إلى ورشة مجاورة. العقد الأخير يمكن أن يستوفي تعريف عقد التأمين حتى إذا لم يوافق مقدم الخدمة على القيام بالإصلاحات أو استبدال القطع.

ب٧ من المحتمل أن لا يشكل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي على العقود الموضحة في الفقرة ب٦ عبئًا أكبر مما يشكله تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي التي كانت ستنطبق إذا كانت مثل تلك العقود خارج نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) من غير المحتمل أن يكون هناك التزامات ذات أهمية نسبية مقابل الخلل أو الأعطال التي تكون قد حدثت بالفعل.

(ب) إذا تم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، فإن مقدم الخدمة يثبت إيراداً عندما (أو حالما) يحول خدمات إلى العميل (مع مراعاة الضوابط المحددة الأخرى). وهذا المنهج مقبول -أيضاً- بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، الذي يسمح لمقدم الخدمات (١) بالاستمرار في سياساته المحاسبية الحالية المتعلقة بهذه العقود ما لم تنطوي على ممارسات محظورة بموجب الفقرة ١٤ و(٢) لتحسين سياساته المحاسبية إذا كانت الفقرات ٢٢-٣٠ تسمح بذلك.

(ج) يأخذ مقدم الخدمة في الحسبان ما إذا كانت تكلفة الوفاء بالتزامه التعاقدي بتقديم الخدمات تتجاوز الإيراد المُستلم مسبقا. وللقيام بذلك فإنه يطبق اختبار مدى كفاية الالتزام الموضح في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. وإذا لم ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على تلك العقود، كان مقدم الخدمة سيطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لتحديد ما إذا كانت العقود متوقع خسارتها.

(د) لهذه العقود، من غير المحتمل أن تضيف متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي -بشكل كبير إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى.

تمييز مخاطر التأمين عن المخاطر الأخرى

ب٨ يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين، الذي يعرفه هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أنه المخاطر، بخلاف المخاطر المالية، المحولة من حامل العقد إلى مصدِره. إن العقد الذي يعرض المصدر إلى مخاطر مالية بدون مخاطر تأمين مهمة لا يُعد عقد تأمين.

ب٩ يتضمن تعريف المخاطر المالية الوارد في الملحق أ قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية. وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست خاصة بطرف في العقد، مثل مؤشر لخسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر لدرجات الحرارة في مدينة معينة. وتستبعد المتغيرات غير المالية الخاصة بطرف في العقد، مثل حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لذلك الطرف. وعلاوة على ذلك، لا تُعد مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأصل غير مالي مخاطر مالية إذا كانت القيمة العادلة تعكس ليس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (متغير مالي) ولكنها تعكس أيضاً حالة أصل غير مالي محدد يحتفظ به طرف في العقد (متغير غير مالي). فعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة معينة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة المادية للسيارة، فإن تلك المخاطر تُعد مخاطر تأمين، وليست مخاطر مالية.

ب١٠ تُعرِّض بعض العقود المصدر لمخاطر مالية، إضافة إلى مخاطر تأمين مهمة. فعلى سبيل المثال، فإن العديد من عقود التأمين على الحياة تضمن حداً أدني من معدل العائد لحملة الوثائق (ينتج عنه مخاطر مالية) وتتعهد بمنافع وفاة تتجاوز -بشكل كبير -في بعض الأحيان رصيد حساب حامل الوثيقة (ينتج عنها مخاطر تأمين في شكل مخاطر الوفاة). تُعد مثل هذه العقود عقود تأمين.

ب١١ بموجب بعض العقود، ينجم عن حدث مغطى بالتأمين دفع مبلغ مرتبط بمؤشر للأسعار. وتُعد مثل هذه العقود عقود تأمين، شريطة أن تكون الدفعة المشروطة بالحدث المغطى بالتأمين كبيرة. فعلى سبيل المثال، فإن الدفعة السنوية المشروطة بالبقاء على قيد الحياة والمرتبطة بمؤشر تكلفة المعيشة تحول مخاطر تأمين نظراً لأن الدفع ينجم عن حدث غير مؤكد - وهو بقاء صاحب الدفعة السنوية على قيد الحياة. والربط بمؤشر للأسعار يعد مشتقة مدمجة، ولكنه يحول أيضاً مخاطر التأمين. وإذا كان تحويل مخاطر التأمين الناتجة مهما، فإن المشتقة المدمجة تستوفي تعريف عقد التأمين، وفي مثل هذه الحالة لا يلزم فصلها وقياسها بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة ٧ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي).

ب١٢ يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التي يقبلها المؤمن من حامل الوثيقة. وبعبارة أخرى، فإن مخاطر التأمين تُعد مخاطر موجودة مسبقا يتم تحويلها من حامل الوثيقة إلى المؤمن. وعليه، فإن المخاطر الجديدة التي تنشأ عن العقد لا تُعد مخاطر تأمين.

ب١٣ يشير تعريف عقد التأمين إلى الأثر السلبي على حامل الوثيقة. ولا يقيد التعريف الدفع من قبل المؤمن بمبلغ يعادل التأثير المالي للحدث السلبي. فعلى سبيل المثال، فإن التعريف لا يستبعد تغطية "جديد بدل قديم" تدفع لحامل الوثيقة ما يكفي للسماح باستبدال أصل قديم تالف بأصل جديد. وبالمثل، فإن التعريف لا يقيد الدفع بموجب عقد تأمين على الحياة لأجل بالخسارة المالية التي مني بها من يعيلهم المتوفى، ولا يمنع دفع مبالغ محددة مسبقا لكمية الخسارة التي يسببها موت أو حادث.

ب١٤ تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد، ولكنها لا تتطلب أثراً سلبياً على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. ولا يُعد مثل هذا العقد عقد تأمين حتى لو كان حامل الوثيقة يستخدم العقد لتقليل التعرض للمخاطر الأساس. فعلى سبيل المثال، إذا كان حامل الوثيقة يستخدم مشتقة لتحوط متغير غير مالي أساس يرتبط بالتدفقات النقدية من أصل للمنشأة، فإن المشتقة لا تُعد عقد تأمين نظراً لأن الدفع ليس مشروطا بما إذا كان حامل الوثيقة يتأثر سلبا بانخفاض في التدفقات النقدية من الأصل. وفي المقابل، يشير تعريف عقد التأمين إلى حدث غير مؤكد يكون الأثر السلبي له على حامل الوثيقة شرطاً تعاقدياً مسبقاً للدفع. ولا يتطلب هذا الشرط التعاقدي المسبق من المؤمن تتبع ما إذا كان الحدث قد تسبب -فعليا -في أثر سلبي، ولكنه يسمح للمؤمن برفض الدفع إذا لم يتوصل إلى قناعة بأن الحدث قد تسبب في أثر سلبي.

ب١٥ مخاطر الانقضاء أو الدوام (أي مخاطر أن الطرف المقابل يلغي العقد أبكر أو في وقت لاحق مما توقعه المصدر عند تسعيره للعقد) لا تُعد مخاطر تأمين نظراً لأن الدفع إلى الطرف المقابل غير مشروط بحدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر -سلبا - على الطرف المقابل. وبالمثل، فإن مخاطر المصروفات (أي مخاطر الزيادات غير المتوقعة في التكاليف الإدارية المرتبطة بخدمة عقد، وليس في التكاليف المرتبطة بالأحداث المغطاة بالتأمين) لا تُعد مخاطر تأمين نظراً لأن الزيادة غير المتوقعة في المصروفات لا تؤثر سلبا على الطرف المقابل.

ب١٦ لذلك، فإن عقدا يعرض المصدر لمخاطر الانقضاء، أو مخاطر الدوام أو مخاطر المصروفات لا يُعد عقد تأمين ما لم يعرض المصدر أيضاً إلى مخاطر تأمين. وبالرغم من ذلك، إذا كان مصدر ذلك العقد يقلل تلك المخاطر باستخدام عقد ثان لتحويل جزء من تلك المخاطر إلى طرف آخر، فإن العقد الثاني يعرض الطرف الآخر إلى مخاطر تأمين.

ب١٧ يستطيع المؤمن قبول مخاطر تأمين مهمة من حامل الوثيقة -فقط - إذا كان المؤمن منشأة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة صناديق التأمين المشتركة، يقبل المشترك المخاطر من كل حامل وثيقة ويجمع تلك المخاطر. وعلى الرغم من أن حملة الوثائق يتحملون -بشكل جماعي - تلك المخاطر المجمعة بصفتهم ملاك، إلا أن المشترك قد يقبل -مع ذلك - المخاطر الذي تُعد جوهر عقد التأمين.

أمثلة على عقود التأمين

ب١٨ فيما يلي أمثلة على العقود التي تُعد عقود تأمين، إذا كان تحويل مخاطر التأمين كبيراً:

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.

(ب) التأمين ضد المسئولية عن منتج، أو المسئولية المهنية، أو المسئولية المدنية أو المصروفات القانونية.

(ج) التأمين على الحياة وخطط الجنازة مسبقة الدفع (على الرغم من أن الموت يُعد مؤكداً، إلا أنه من غير المؤكد متى سوف تحدث الوفاة، أو، بالنسبة لبعض أنواع التأمين على الحياة، ما إذا كانت الوفاة سوف تحدث خلال الفترة التي يغطيها التأمين).

(د) الدفعات السنوية والمعاشات المشروطة بالبقاء على قيد الحياة (أي العقود التي تقدم تعويضا مقابل حدث مستقبلي غير مؤكد - بقاء صاحب الدفعة السنوية أو المعاش على قيد الحياة - لمساعدة صاحب الدفعة السنوية أو المعاش في الحفاظ على مستوى معيشة معين، والذي يتأثر بدونها تأثرا سلبيا إذا بقي على قيد الحياة).

(هـ) تغطية الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) سندات الكفالة، والتأمين ضد خيانة الأمانة، وسندات ضمان التنفيذ وتأمين عطاء (أي العقود التي تقدم تعويضا إذا لم ينفذ طرف آخر التزاما تعاقديا، على سبيل المثال التزام بإنشاء مبنى).

(ز) تأمين الائتمان الذي ينص على أداء مدفوعات معينة لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب فشل مدين معين أداء دفعة عندما تستحق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين. وقد تأخذ هذه العقود أشكالا قانونية متعددة، مثل الشكل القانوني لضمان، أو لبعض أنواع خطابات الائتمان، أو عقد مشتق متعلق بالتعثر في سداد ائتمان أو عقد تأمين. ولكن، بالرغم من أن هذه العقود تستوفي تعريف عقد تأمين، إلا انها تستوفي -أيضاً- تعريف عقد الضمان المالي الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وتقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢[٥] والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وليس هذا المعيار الدولي للتقرير المالي (أنظر الفقرة ٤(د)). ومع ذلك، فإذا كان مصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة -في السابق- أنه يعد مثل هذه العقود عقود تأمين وقد استخدم المحاسبة المنطبقة على عقود التأمين، فإنه يمكن للمصدر اختيار تطبيق إما معيار المحاسبة الدولي ٣٢[٦] والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على مثل عقود الضمان المالي هذه.

(ح) ضمانات المنتج. تقع ضمانات المنتج التي يصدرها طرف آخر للبضاعة المباعة من قبل صانع، أو متعامل أو تاجر تجزئة ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ولكن ضمانات المنتج التي يصدرها الصانع أو المتعامل أو تاجر التجزئة -بشكل مباشر- تقع خارج نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، لأنها تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ط) التأمين على صحّة الملكية (أي التأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية أرض لم تكن واضحة عند كتابة عقد التأمين). في هذه الحالة فإن الحدث المغطى بالتأمين هو اكتشاف عيب في صحة الملكية وليس العيب نفسه.

(ي) مساعدة السفر (أي التعويض نقدا أو عينيا لحملة الوثائق عن خسائر متكبدة أثناء السفر). تستعرض الفقرتان ب٦ وب٧ بعض العقود من هذا النوع.

(ك) سندات الكوارث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الاصلي، أو الفائدة أو كليهما إذا أثر حدث معين -سلباً- على مصدر السند (ما لم يؤد الحدث المعين إلى نشأة مخاطر تأمين مهمة، على سبيل المثال إذا كان الحدث هو تغير في معدل فائدة أو سعر صرف عملة أجنبية).

(ل) مقايضات التأمين والعقود الأخرى التي تتطلب الدفع بالاستناد إلى تغيرات في المتغيرات المناخية، أو الجيولوجية والمتغيرات الطبيعية الأخرى الخاصة بطرف في العقد.

(م) عقود إعادة التأمين.

ب ١٩ فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تُعد عقود تأمين:

(أ) عقود الاستثمار التي لها الشكل القانوني لعقد تأمين ولكنها لا تعرض المؤمن لمخاطر تأمين مهمة، على سبيل المثال عقود التأمين على الحياة التي لا يتحمل المؤمن فيها مخاطر وفاة مهمة (تُعد مثل هذه العقود أدوات مالية أو عقود خدمة وليست عقود تأمين، أنظر الفقرتين ب٢٠ وب٢١).

---

٥ عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٦ عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، تستبدل الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

(ب) العقود التي لها الشكل القانوني للتأمين، ولكنها تمرر جميع مخاطر التأمين المهمة إلى حامل وثيقة التأمين من خلال آليات لا يمكن إلغاؤها وواجبة النفاذ تعدل الدفعات المستقبلية المستحقة من قبل حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المغطاة بالتأمين، على سبيل المثال، بعض عقود إعادة التأمين المالية أو بعض عقود المجموعات (مثل هذه العقود تُعد -عادة -أدوات مالية أو عقود خدمة وليست عقود تامين، أنظر الفقرتين ب٢٠ وب٢١).

(ج) التأمين الذاتي، بعبارة أخرى الإبقاء على المخاطر التي كان يمكن تغطيتها من خلال التأمين (ليس هناك عقد تأمين نظراً لأنه ليس هناك اتفاقية مع طرف آخر).

(د) العقود (مثل عقود القمار) التي تتطلب أداء دفعة إذا وقع حدث مستقبلي معين غير مؤكد، ولكنها لا تتطلب، كشرط مسبق تعاقدي للدفع، أن يؤثر الحدث -سلبا -على حامل وثيقة التأمين. ولكن، لا يحول ذلك دون تحديد دفعة مقررة مسبقا لتحديد الخسارة التي يتسبب فيها حدث معين مثل وفاة أو حادث (أنظر أيضاً الفقرة ب١٣).

(هـ) المشتقات التي تعرض طرفاً لمخاطر مالية ولكن ليس لمخاطر تأمين، لأنها تتطلب من ذلك الطرف الدفع -فقط - بناء على تغيرات في واحد أو أكثر من معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشر محدد للأسعار أو للمعدلات، أو تصنيف ائتماني محدد أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر، شريطة أنه في حال كون المتغير غير مالي، يكون ذلك المتغير ليس خاصاً بطرف في العقد (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(و) ضمان متعلق بائتمان (أو خطاب ائتمان، أو عقد تعثر في سداد مشتق ائتماني أو عقد تأمين ائتمان) يتطلب مدفوعات حتى إذا كان حامل الضمان لم يتكبد خسارة من فشل المدين في أداء الدفعات عند استحقاقها (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(ز) عقود تتطلب أداء دفعة تستند إلى متغير مناخي، أو جيولوجي أو متغير طبيعي آخر ليس خاصاً بطرف في العقد (يوصف عموماً بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي، أو الفائدة أو كليهما، بالاستناد إلى متغير مناخي أو جيولوجي أو طبيعي آخر ليس خاصاً بطرف في العقد.

ب٢٠ إذا نشأ عن العقود الموضحة في الفقرة ب١٩ أصول مالية أو التزامات مالية، فإنها تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويعني ذلك، من بين أشياء أخرى، أن طرفي العقد يستخدمان ما يسمى -في بعض الأحيان -المحاسبة عن الوديعة، والتي تنطوي على ما يلي:

(أ) يثبت أحد الطرفين العوض المُستلم على أنه التزام مالي، وليس على أنه إيراد.

(ب) يثبت الطرف الآخر العوض المدفوع على أنه أصل مالي، وليس على أنه مصروف.

ب٢١ إذا لم ينشأ عن العقود الموضحة في الفقرة ب١٩ أصول مالية أو التزامات مالية، ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، يتم إثبات الإيراد عندما (أو حالما) تفي المنشأة بالتزام أداء من خلال تحويل سلعة أو خدمة إلى عميل بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن لها حق فيه.

مخاطر التأمين المهمة

ب٢٢ يعد العقد عقد تأمين -فقط - إذا كان يحول مخاطر تأمين مهمة. وتناقش الفقرات ب٨ - ب٢١ مخاطر التأمين. وتناقش الفقرات الآتية تقويم ما إذا كانت مخاطر التأمين مهمة.

ب٢٣ تعد مخاطر التأمين مهمة إذا، وفقط إذا، كان يمكن ان يتسبب حدث مغطى بالتأمين في ان يدفع المؤمن منافع اضافية كبيرة في أي حالة، باستثناء الحالات التي تفتقر إلى المضمون التجاري (أي ليس لها اثر مشاهد على اقتصاديات المعاملة). إذا كانت منافع اضافية كبيرة مستحقة الدفع في حالات لها مضمون تجاري فإن الشرط في الجملة السابقة قد يكون تم استيفاؤه حتى إذا كان الحدث المغطى بالتأمين غير محتمل إلى حد كبير جدا أو حتى إذا كانت القيم الحالية المتوقعة (المرجحة الاحتمال) للتدفقات النقدية المحتملة تمثل جزء صغيرا من القيمة الحالية المتوقعة لجميع التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

ب٢٤ تشير المنافع الإضافية الموضحة في الفقرة ب٢٣ إلى المبالغ التي تزيد عن تلك التي كانت ستستحق الدفع إذا لم يقع الحدث المغطى بالتأمين (باستثناء التصورات التي تفتقر إلى المضمون التجاري). تشمل تلك المبالغ الإضافية تكاليف التعامل مع المطالبات وتقويم المطالبات، ولكنها تستبعد:

(أ) فقدان القدرة على تحميل حامل الوثيقة مقابل الخدمات المستقبلية. فعلى سبيل المثال، في عقد تأمين على الحياة مرتبط باستثمار، تعني وفاة حامل الوثيقة أن المؤمن لم يعد باستطاعته أداء خدمات إدارة الاستثمار والحصول على أتعاب مقابل القيام بذلك. ولكن هذه الخسارة الاقتصادية للمؤمن لا تعكس مخاطر تأمين، تماما مثل ما هو الحال بالنسبة لمدير صندوق مشترك فهو لا يتحمل مخاطر تأمين فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل. لذلك، فإن الخسارة المحتملة للأتعاب المستقبلية لإدارة الاستثمار ليست ملائمة عند تقويم حجم مخاطر التأمين المُحولة من خلال العقد.

(ب) التنازل عند الوفاة عن الرسوم التي يمكن تحميلها عند الإلغاء أو التخلي. ولأن العقد أوجد تلك الرسوم فإن التنازل عن هذه الرسوم لا يعوض حامل الوثيقة مقابل مخاطر موجودة مسبقا. وعليه فلا صلة لها بتقويم حجم مخاطر التأمين الذي يحوله العقد.

(ج) دفعة مشروطة بحدث لا يسبب خسارة كبيرة لحامل العقد. فعلى سبيل المثال، خذ في الحسبان عقدا يتطلب من المصدر دفع مليون وحدة عملة إذا تعرض الأصل لضرر مادي يسبب خسارة اقتصادية غير مهمة لحامل العقد بمبلغ وحدة عملة واحدة. في هذا العقد يحول حامل العقد إلى المؤمن مخاطر غير مهمة هي خسارة وحدة عملة واحدة. في نفس الوقت ينتج العقد مخاطر غير التأمين بأنه يتعين على المصدر دفع ٩٩٩,٩٩٩ وحدة عملة إذا وقع الحدث المعين. ولأن المصدر لا يقبل مخاطر تأمين مهمة من حامل العقد فإن هذا العقد لا يُعد عقد تأمين.

(د) إمكانية استرداد إعادة التأمين. يحاسب المؤمن عن هذه المبالغ بشكل منفصل.

ب٢٥ يجب على المؤمن تقويم أهمية مخاطر التأمين لكل عقد بمفرده، وليس بالرجوع إلى أهميتها النسبية للقوائم المالية.[٧] وعليه، فإن مخاطر التأمين قد تكون مهمة حتى ولو كان هناك احتمال صغير جدا بأن يكون هناك خسائر ذات أهمية نسبية من سجل العقود بالكامل. إن هذا التقويم لكل عقد بمفرده يجعل من السهل تصنيف عقد ما على أنه عقد تأمين. ولكن إذا كان معلوما أن سجلاً متجانساً -نسبيا – من العقود الصغيرة يتكون من عقود جميعها تحول مخاطر تأمين، فلا يلزم المؤمن فحص كل عقد ضمن ذلك السجل لتحديد عقود غير مشتقة قليلة تحول مخاطر تأمين غير مهمة.

ب٢٦ يترتب على الفقرات ب٢٣- ب٢٥ أنه إذا كان عقد يدفع منافع وفاة تتجاوز المبلغ المستحق الدفع عند البقاء على قيد الحياة، فإن العقد يُعد عقد تأمين ما لم تكن منافع الوفاة الإضافية غير مهمة (يتم تقديرها بالرجوع إلى العقد وليس إلى سجل العقود بالكامل). وكما ورد في الفقرة ب٢٤(ب)، فإن التنازل عند الوفاة عن رسوم الإلغاء أو التخلي لا يدخل في هذا التقويم إذا كان التنازل لا يعوض حامل الوثيقة مقابل المخاطر الموجودة مسبقا. وبالمثل، فإن عقد دفعة سنوية يدفع مبالغ منتظمة لبقية عمر حامل الوثيقة يُعد عقد تأمين، ما لم يكن مجموع الدفعات المشروطة بالبقاء على قيد الحياة غير مهم.

٧ لهذا الغرض، فإن العقود التي يتم الدخول فيها في وقت واحد مع طرف مقابل واحد (أو العقود التي بخلاف ذلك يعتمد بعضها على بعض) تشكل عقداً واحداً.

ب٢٧ تشير الفقرة ب٢٣ إلى منافع إضافية. قد تتضمن هذه المنافع متطلباً بدفع المنافع في وقت أبكر إذا وقع الحدث المغطى بالتأمين مبكرا ولم يتم تعديل الدفعة مقابل القيمة الزمنية للنقود. مثال على ذلك التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى، تأمين يقدم منفعة وفاة ثابتة حينما يتوفى حامل الوثيقة، بدون تاريخ لانقضاء التغطية). من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى، ولكن تاريخ الوفاة غير مؤكد. سوف يتكبد المؤمن خسارة من تلك العقود الفردية التي يتوفى حملة الوثائق المتعلقة بها مبكرا، حتى لو لم يكن هناك خسارة شاملة من سجل العقود بالكامل.

ب٢٨ إذا لم يكن قد تم تفكيك عقد التأمين إلى مكون وديعة ومكون تأمين، فإن أهمية تحويل مخاطر التأمين يتم تقويمها بالرجوع إلى مكون التأمين. ويتم تقويم أهمية مخاطر التأمين المُحولة من خلال مشتقة مدمجة بالرجوع إلى المشتقة المدمجة.

التغيرات في مستوى مخاطر التأمين

ب٢٩ لا تحول بعض العقود أي مخاطر تأمين إلى المصدر عند نشأة العقد، على الرغم من أنها تحول بالفعل مخاطر تأمين في وقت لاحق. فعلى سبيل المثال، خذ في الحسبان عقدا يقدم عائداً محدداً على الاستثمار ويتضمن خياراً لحامل الوثيقة بأن يستخدم المتحصلات من الاستثمار عند الاستحقاق لشراء دفعة سنوية مشروطة بالبقاء على قيد الحياة بمعدلات الدفعة السنوية الحالية التي يحملها المؤمن على أصحاب الدفعات السنوية الجدد الآخرين عندما يمارس حامل الوثيقة الخيار. لا يحول العقد مخاطر تأمين إلى المصدر إلى أن تتم ممارسة الخيار لأن المؤمن يظل حرا في تسعير الدفعة السنوية على أساس يعكس مخاطر التأمين المحولة إلى المؤمن في ذلك الوقت. ولكن إذا كان العقد يحدد معدلات الدفعة السنوية (أو أساساً لتحديد معدلات الدفعة السنوية)، فإن العقد يحول مخاطر التأمين إلى المصدر عند نشأة العقد.

ب٣٠ العقد الذي يتأهل على أنه عقد تأمين يظل عقد تأمين إلى أن يتم إطفاء جميع الحقوق والالتزامات أو إلى حين انقضائها.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٥

"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٥

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

الهدف

١ هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحديد المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن **العمليات غير المستمرة**. وبالتحديد، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) أن يتم قياس الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفتري أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيها أقل، وأن يتم إيقاف استهلاك تلك الأصول؛

(ب) أن يتم عرض الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وأن يتم عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.

النطاق

٢ تنطبق متطلبات التصنيف والعرض الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع الأصول غير المتداولة[١] المثبتة وعلى جميع مجموعات الاستبعاد للمنشأة. وتنطبق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع الأصول غير المتداولة المثبتة وعلى جميع مجموعات الاستبعاد (كما حُددت في الفقرة ٤)، باستثناء تلك الأصول المذكورة في الفقرة ٥ والتي يجب أن يستمر قياسها وفقاً للمعيار المشار إليه.

٣ الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" لا يجوز إعادة تصنيفها على أنها أصول متداولة حتى تستوفي ضوابط أن تُصنف على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. أصول الفئة التي تعتبرها المنشأة عادةً غير متداولة والتي تم اقتناؤها حصرياً بُغية إعادة البيع لا يجوز تصنيفها على أنها متداولة ما لم تستوف ضوابط أن تُصنف على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٤ في بعض الأحيان تستبعد المنشأة مجموعة من الأصول، ربماً مع بعض الالتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر، معاً في معاملة واحدة. مثل مجموعة الاستبعاد هذه قد تكون مجموعة وحدات توليد نقد، أو وحدة توليد نقد واحدة، أو جزءً من **وحدة توليد نقد واحدة**[٢]. يمكن أن تشمل المجموعة أي أصول للمنشأة وأي التزامات عليها، بما في ذلك الأصول المتداولة، والالتزامات المتداولة والأصول المستبعدة بموجب الفقرة ٥ من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

إذا كان أحد الاصول غير المتداولة ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي جزءً من مجموعة استبعاد، فإن متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي تنطبق على المجموعة ككل، وفي تلك الحالة يتم قياس المجموعة بمبلغها الدفتري أوقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل. تم تحديد المتطلبات لقياس الأصول الفردية والالتزامات ضمن مجموعة الاستبعاد في الفقرات ١٨، و١٩، و٢٣.

---

١ للأصول المصنفة وفقاً للعرض على أساس السيولة، فإن الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشتمل على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد فترة التقرير بأكثر من اثني عشر شهراً. تنطبق الفقرة ٣ على تصنيف مثل هذه الأصول.

٢ بالرغم من ذلك، بمجرد أن تكون التدفقات النقدية من أصل أو من مجموعة اصول يتوقع أن تنشأ بشكل رئيس من البيع بدلاً من الاستخدام المستمر، فإنها تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية الناشئة عن الأصول الأخرى، وتصبح مجموعة الاستبعاد التي كانت جزءً من وحدة توليد نقد وحدة توليد نقد منفصلة.

٥ لا تنطبق شروط القياس في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي[٣] على الأصول التالية، والتي تشملها المعايير الدولية للتقرير المالي المذكورة، إما كأصول فردية أو كجزء من مجموعة استبعاد:

(أ) أصول الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل").

(ب) الأصول الناشئة عن منافع الموظف (معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف").

(ج) الأصول المالية ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

(د) الأصول غير المتداولة التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية".

(هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين".

٥أ متطلبات التصنيف، والعرض والقياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي التي تنطبق على أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) مصنف على أنه محتفظ به للبيع تنطبق – أيضاً – على أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) مصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك بصفتهم ملاكاً (محتفظ به للتوزيع على الملاك).

٥ب يحدد هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو العمليات غير المستمرة. لا تنطبق الإفصاحات الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي على مثل هذه الأصول (أو مجموعات الاستبعاد) ما لم تتطلب تلك المعايير الدولية للتقرير المالي:

(أ) إفصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو العمليات غير المستمرة؛ أو

(ب) إفصاحات عن قياس أصول والتزامات ضمن مجموعة استبعاد هي ليست ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ وتكون مثل هذه الإفصاحات ليست مقدمة بالفعل في الايضاحات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية.

قد تكون الإفصاحات الإضافية عن أصول غير متداولة (أو مجموعات استبعاد) مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو عمليات غير مستمرة ضرورية للالتزام بالمتطلبات العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١، وبالتحديد الفقرتين ١٥ و١٢٥ من ذلك المعيار.

---

٣ بخلاف الفقرات ١٨ و١٩، التي تتطلب أن يتم قياس الأصول المعنية وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) على أنها محتفظ بها للبيع أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك

٦ **يجب على المنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع إذا كان مبلغه الدفتري سوف يتم استرداده بشكل رئيس من خلال معاملة بيع بدلاً من خلال الاستخدام المستمر.**

٧ وحتى يكون الأمر كذلك، فإنه يجب أن يكون الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) متاحاً للبيع الفوري في حالته الراهنة مع مراعاة فقط الشروط العادية والمتعارف عليها لبيع مثل هذه الأصول (أو مجموعات الاستبعاد) ويجب أن يكون بيعه محتملاً بدرجة عالية.

٨ وليكون البيع محتملاً بدرجة عالية، فإنه يجب أن يكون مستوى الإدارة المناسب ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد)، ويجب أن يكون قد تم البدء في برنامج نشط لتحديد مشتر وإكمال الخطة. علاوة على ذلك، يجب تسويق الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) بشكلٍ نشط لغرض البيع بسعر يكون معقولاً بالمقارنة بقيمته العادلة الحالية. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يكون متوقعاً أن يتأهل البيع للإثبات على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩، وينبغي أن تشير التصرفات المطلوبة لإكمال الخطة إلى أنه من غير المرجح إجراء تغييرات مهمة على الخطة، أو أن الخطة سيتم سحبها. وينبغي الأخذ في الحسبان احتمال الحاجة إلى موافقة حملة الأسهم (إذا كان مطلوباً في السلطة القانونية) كجزء من تقويم ما إذا كان البيع محتملاً بدرجة عالية.

٨أ يجب على المنشأة التي تكون ملتزمة بخطة بيع تنطوي على فقد السيطرة على منشأة تابعة أن تقوم بتصنيف جميع أصول والتزامات تلك المنشأة التابعة على أنها محتفظ بها للبيع عندما يتم استيفاء الضوابط المحددة في الفقرات ٦-٨، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد عملية البيع.

٩ قد تتسبب الأحداث أو الظروف في تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع لا يمنع أصلاً (أو مجموعة استبعاد) من أن يصنف على أنه محتفظ به للبيع عندما يكون التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة ويكون هناك دليل كافٍ على أن المنشأة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) وسوف يكون هذا هو الحال عندما يتم استيفاء الضوابط الواردة في الملحق ب.

١٠ تشمل معاملات البيع مبادلة أصول غير متداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للمبادلة جوهر تجاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات".

١١ عندما تقتني المنشأة أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) حصرياً بُغية استبعاده لاحقاً، فيجب عليها في تاريخ الاقتناء تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع فقط إذا تم استيفاء متطلب السنة الواحدة الوارد في الفقرة ٨ (باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩)، ويكون من المحتمل بدرجة عالية أن أي ضوابط أخرى واردة في الفقرتين ٧ و٨ ولم يتم استيفاؤها في ذلك التاريخ سوف يتم استيفاؤها خلال فترة قصيرة تلي الاقتناء (عادةً خلال ثلاثة أشهر).

١٢ إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرتين ٧ و٨ بعد فترة التقرير، فلا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع في تلك القوائم المالية عند إصدارها. بالرغم من ذلك، عندما يتم استيفاء تلك الضوابط بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١ (أ) و(ب) و(د) في الإيضاحات.

١٢أ يتم تصنيف أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على الملاك. وحتى يكون الأمر كذلك، فإنه يجب أن تكون الأصول متاحة للتوزيع الفوري في حالتها الراهنة ويجب أن يكون التوزيع محتملاً بدرجة عالية. وليكون التوزيع محتملاً بدرجة عالية، يجب أن يكون قد تم البدء في إجراءات إكمال التوزيع وينبغي أن يكون متوقعاً إكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف. وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإكمال التوزيع إلى أنه من غير المرجح إجراء تغييرات مهمة على التوزيع، أو أن التوزيع سيتم سحبه. وينبغي الأخذ في الحسبان احتمال الحاجة إلى موافقة حملة الأسهم (إذا كان مطلوباً في السلطة القانونية) كجزء من تقويم ما إذا كان التوزيع محتملاً بدرجة عالية.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلي عنها

١٣ لا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) سيتم التخلي عنه على أنه محتفظ به للبيع. هذا نظراً لأن مبلغه الدفتري سوف يتم استرداده بشكل رئيس من خلال الاستخدام المستمر. بالرغم من ذلك، إذا كانت مجموعة الاستبعاد التي سيتم التخلي عنها مستوفية للضوابط الواردة في الفقرة ٣٢(أ)-(ج)، فيجب على المنشأة عرض النتائج والتدفقات النقدية لمجموعة الاستبعاد على أنها عمليات غير مستمرة وفقاً للفقرتين ٣٣ و٣٤ في التاريخ الذي يتم فيه التوقف عن الاستخدام. تشمل الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم التخلي عنها الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم استخدامها إلى نهاية عمرها الاقتصادي والأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي سيتم تخريدها بدلاً من بيعها.

١٤ لا يجوز للمنشأة أن تحاسب عن أصل غير متداول أُخرج من الخدمة بشكل مؤقت كما لو أنه تم التخلي عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع

قياس أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد)

١٥ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للبيع بمبلغه الدفتري أوقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل.

١٥أ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك بمبلغه الدفتري أوقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف التوزيع، أيهما أقل.[٤]

١٦ إذا كان أصل (أو مجموعة استبعاد) تم اقتناؤه حديثا يستوفي الضوابط لتصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (انظر الفقرة ١١)، فإن تطبيق الفقرة ١٥ سوف ينتج عنه أن يقاس الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) عند الإثبات الأولي بمبلغه الدفتري إذا لم يكن قد تم تصنيفه كذلك (على سبيل المثال، التكلفة) أوقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وبالتالي، إذا تم اقتناء الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) كجزء من تجميع منشآت، فيجب قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

١٧ عندما يكون من المتوقع أن يحدث البيع بعد سنة واحدة، فيجب على المنشأة أن تقيس تكاليف البيع بقيمتها الحالية. ويجب عرض أي زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع والتي تنشأ من مرور الوقت ضمن الربح أو الخسارة على أنها تكلفة تمويل.

١٨ مباشرة قبل التصنيف الأولي للأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع، يجب قياس المبلغ الدفتري للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة.

٤ تكاليف التوزيع هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر إلى التوزيع، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

١٩ عند إعادة قياس لاحقة لمجموعة استبعاد، فإن المبالغ الدفترية لأي من الأصول والالتزامات التي ليست ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، ولكنها مضمنة في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، تجب إعادة قياسها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي التي كانت منطبقة قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمجموعة الاستبعاد.

إثبات خسائر الهبوط وعكسها

٢٠ يجب على المنشأة أن تثبت خسارة هبوط مقابل أي تخفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، بالقدر الذي لم يتم إثباته وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً مقابل أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصل، ولكن لا يزيد عن خسارة الهبوط التراكمية التي تم إثباتها إما وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

٢٢ يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً مقابل أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمجموعة استبعاد:

(أ) بالقدر الذي لم يتم إثباته وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) لا يزيد عن خسارة الهبوط التراكمية التي تم إثباتها، إما وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو سابقا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي هي ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٢٣ خسارة الهبوط (أو أي مكسب لاحق) المثبتة لمجموعة استبعاد يجب أن تخفض (أو تزيد) المبلغ الدفتري للأصول غير المتداولة في المجموعة التي هي ضمن نطاق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، حسب ترتيب التخصيص المحدد في الفقرات ١٠٤ (أ) و (ب) و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (المنقح في ٢٠٠٤).

٢٤ يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة التي لم يتم إثباتها سابقاً حتى تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) في تاريخ إلغاء الإثبات. تم تحديد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإثبات في:

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (المنقح في ٢٠٠٣) للعقارات والآلات والمعدات؛ وفي

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المنقح في ٢٠٠٤) للأصول غير الملموسة.

٢٥ لا يجوز للمنشأة أن تستهلك (أو تطفئ) أصلاً غير متداول حين يكون مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو حين يكون جزءً من مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع. ويجب الاستمرار في إثبات الفوائد والمصروفات الأخرى التي تُعزى إلى التزامات مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع.

التغييرات في خطة البيع أو في خطة التوزيع على الملاك

٢٦ إذا كانت المنشأة قد صنفت أصلاً (أو مجموعة استبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، ولكن الضوابط الواردة في الفقرات ٧-٩ (للمحتفظ به للبيع) أو الفقرة ١٢أ (للمحتفظ به للتوزيع على الملاك) لم تعد مستوفاة، فيجب على المنشأة أن تتوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به للبيع أو محتفظ به للتوزيع على الملاك (على التوالي). في مثل هذه الحالات يجب على المنشأة أن تتبع الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٧ - ٢٩ لتحاسب عن هذا التغيير باستثناء عندما تنطبق الفقرة ٢٦أ.

٢٦أ عندما تعيد المنشأة تصنيف أصل (أو مجموعة استبعاد) مباشرة من كونه محتفظ به للبيع إلى كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك، أو مباشرة من كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك إلى كونه محتفظ به للبيع، فعندئذ يُعد التغيير في التصنيف استمراراً للخطة الأصلية للاستبعاد. وعليه:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تتبع الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ لتحاسب عن هذا التغيير. ويجب على المنشأة أن تطبق متطلبات التصنيف، والعرض والقياس الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي والتي تكون منطبقة على الطريقة الجديدة للاستبعاد.

(ب) يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) باتباع المتطلبات الواردة في الفقرة ١٥ (إذا أعيد تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع) أو ١٥أ (إذا أعيد تصنيفها على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك) وتُثبت أي انخفاض أو زيادة في القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع أو تكلفة توزيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) باتباع المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠ – ٢٥.

(ج) لا يجوز للمنشأة أن تغير تأريخ التصنيف وفقاً للفقرات ٨ و ١٢أ. وهذا لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع أو إكمال التوزيع على الملاك إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٩ .

٢٧ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك (أو تم التوقف عن تضمينه في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك) بالأقل مما يلي:

(أ) مبلغه الدفتري قبل أن يكون الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) قد تم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، معدلاً بأي استهلاك، أو استنفاد أو إعادة تقويم كان سيتم إثباتها لو لم يكن الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) قد تم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك،

(ب) مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع أو التوزيع[٥].

٢٨ يجب على المنشأة أن تُضمِّن أي تعديل مطلوب على المبلغ الدفتري للأصل غير المتداول، الذي يتوقف عن أن يكون مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك، في الربح أو الخسارة[٦] من العمليات المستمرة في الفترة التي فيها لم تعد الضوابط الواردة في الفقرات ٧–٩ أو ١٢أ، على التوالي مستوفاة. ووفقاً لذلك، يجب تعديل القوائم المالية للفترات منذ التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك إذا كانت مجموعة الاستبعاد أو الأصل غير المتداول الذي يتوقف عن أن يكون مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع أو على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك هي منشأة تابعة، أوعملية مشتركة، أو مشروع مشترك، أو منشأة زميلة، أو جزء من حصة في مشروع مشترك أو منشأة زميلة. ويجب على المنشأة أن تعرض ذلك التعديل في نفس العنوان في قائمة الدخل الشامل المستخدمة لعرض المكسب أو الخسارة، إن وجدت، المثبتة وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٩ إذا قامت المنشأة بإزالة أصل أو التزام بعينه من مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، فإن الأصول والالتزامات المتبقية في مجموعة الاستبعاد والتي سيتم بيعها يجب أن يستمر قياسها على أنها مجموعة فقط عندما تستوفي المجموعة الضوابط الواردة في الفقرات ٧ – ٩. واذا قامت المنشأة بإزالة أصل أو التزام بشكلٍ فرديٍ من مجموعة استبعاد

---

٥ إذا كانت الأصول غير المتداولة جزءً من وحدة توليد نقد، فإن قيمتها القابلة للاسترداد هي المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته بعد تخصيص أي خسارة هبوط ناشئة على وحدة توليد النقد تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ يكن الأصل عقارات، أو آلات، أومعدات أو أصلاً غير ملموس قد تمت إعادة تقويمه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قبل التصنيف على أنه محتفظ به للبيع، حيث يجب في هذه الحالة أن يُعامل التعديل على أنه زيادة أو نقص إعادة تقويم.

مصنفة على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك، فيجب أن يستمر قياس بقية الأصول والالتزامات لمجموعة الاستبعاد التي سيتم توزيعها على أنها مجموعة فقط إذا استوفت المجموعة الضوابط الواردة في الفقرة ١٢أ. وبخلاف ذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية في المجموعة والتي تستوفي – بشكلٍ فردي – الضوابط لتُصنف على أنها محتفظ بها للبيع (أو على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك) يجب قياسها – بشكلٍ فرديٍ – بمبالغها الدفترية أوقيمها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (أو تكاليف التوزيع) أيهما أقل في ذلك التاريخ. وأي أصل غير متداول لا يستوفي ضوابط المحتفظ به للبيع فيجب أن يتوقف عن أن يُصنف على أنه محتفظ به للبيع وفقاً للفقرة ٢٦. ويجب التوقف عن تصنيف أي أصل غير متداول لا يستوفي ضوابط المحتفظ به للتوزيع على الملاك على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك وفقاً للفقرة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ **يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة واستبعاد الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد).**

عرض العمليات غير المستمرة

٣١ يشمل مكوّن للمنشأة العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها -بشكل واضح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة. وبعبارة أخرى، سيكون مكوِّن المنشأة وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات توليد نقد عنما يكون محتفظاً به للاستخدام.

٣٢ العملية غير المستمرة هي مكون للمنشأة، إما أنه قد تم استبعاده، أو قد تم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع، وهو

(أ) يمثل خط أعمال رئيس منفصل أو منطقة جغرافية لعمليات، أو

(ب) يعد جزءً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيس منفصل أو منطقة جغرافية لعمليات، أو

(ج) يكون منشأة تابعة تم اقتناؤها حصريا بُغية إعادة البيع.

٣٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ واحد في قائمة الدخل الشامل يشمل مجموع:

(١) الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة

(٢) المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) استبعاد تشكل العملية غير المستمرة.

(ب) تحليل للمبلغ الواحد في البند (أ) إلى:

(١) الإيراد، والمصروفات، والربح أو الخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة؛

(٢) مصروف ضريبة الدخل ذي العلاقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١(ح) من معيار المحاسبة الدولي ١٢؛

(٣) المكسب أو الخسارة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) استبعاد تشكل العملية غير المستمرة.

يمكن عرض التحليل في الإيضاحات أو في قائمة الدخل الشامل. وإذا عُرض في قائمة الدخل الشامل فيجب أن يُعرض في جزء يُحدد على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. والتحليل غير مطلوب لمجموعات الاستبعاد التي هي منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١).

(ج) صافي التدفقات النقدية التي تُعزى إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الايضاحات أو في القوائم المالية. وهذه الإفصاحات غير مطلوبة لمجموعات الاستبعاد التي هي منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١).

(د) مبلغ الدخل من العمليات المستمرة ومن العمليات غير المستمرة الذي يخص ملاك الشركة الأم. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الايضاحات أو في قائمة الدخل الشامل.

٣٣أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ (كما عُدل في ٢٠١١)، فإنه يتم عرض القسم المُحدد على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة في تلك القائمة.

٣٤ يجب على المنشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ٣٣ للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية بحيث ترتبط الإفصاحات بجميع العمليات التي قد تم إيقافها بنهاية فترة التقرير لآخر فترة معروضة.

٣٥ التعديلات في الفترة الحالية على المبالغ التي عرضت سابقا في العمليات غير المستمرة التي تتعلق بشكل مباشر باستبعاد عملية غير مستمرة في فترة سابقة يجب تصنيفها بشكل منفصل في العمليات غير المستمرة. ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه التعديلات. ومن أمثلة الظروف التي قد تنشأ فيها هذه التعديلات ما يلي:

(أ) انتهاء حالات عدم التأكد التي تنشأ من أحكام معاملة الاستبعاد، مثل انتهاء تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.

(ب) انتهاء حالات عدم التأكد التي تنشأ من عمليات المكون قبل استبعاده وتكون متعلقة بشكل مباشر بتلك العمليات، مثل الالتزامات البيئية والتزامات ضمان المنتج المُوَكَّل بها البائع.

(ج) تسوية التزامات خطة منفعة الموظف شريطة أن تكون التسوية متعلقة - بشكل مباشر - بمعاملة الاستبعاد.

٣٦ عندما تتوقف المنشأة عن تصنيف مكون للمنشأة على أنه محتفظ به للبيع، يجب إعادة تصنيف نتائج عمليات المكون التي عُرضت سابقاً في العمليات غير المستمرة وفقاً للفقرات ٣٣ - ٣٥ وإدراجها ضمن الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. ويجب أن يتم وصف المبالغ للفترات السابقة على أنها قد تمت إعادة عرضها.

٣٦أ يجب على المنشأة التي تكون ملتزمة بخطة بيع تنطوي على فقد سيطرة على منشاة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ٣٣ - ٣٦ عندما تكون المنشأة التابعة مجموعة استبعاد مستوفية لتعريف عملية غير مستمرة وفقاً للفقرة ٣٢.

المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

٣٧ يجب إدراج أي مكسب أو خسارة عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) مصنف على أنه محتفظ به للبيع ولا يستوفي تعريف العملية غير المستمرة في الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع

٣٨ يجب على المنشأة أن تعرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به للبيع وأصول مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الأصول الاخرى في قائمة المركز المالي. ويجب عرض التزامات مجموعة الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي. ولا يجوز إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات وعرضها كمبلغ واحد. ويجب الإفصاح بشكل منفصل عن الفئات الرئيسة للأصول والالتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع إما في قائمة المركز المالي أو في الايضاحات باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٣٩. يجب على المنشأة أن تعرض بشكلٍ منفصل أي دخل أو مصروف متراكم تم إثباته في الدخل الشامل الآخر ومتعلق بأصل غير متداول (أو مجموعة استبعادٍ) مصنف على أنه محتفظ به للبيع.

٣٩ عندما تكون مجموعة الاستبعاد منشأة تابعة تم اقتناؤها حديثاً وهي مستوفية للضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء (انظر الفقرة ١١)، فان الإفصاح عن الفئات الرئيسة للأصول والالتزامات غير مطلوب.

٤٠ لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أو تعيد عرض مبالغ عُرضت لأصول غير متداولة أو أصول والتزامات مجموعات استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع في قائمة المركز المالي للفترات السابقة لتعكس التصنيف في قائمة المركز المالي لآخر فترة معروضة.

الإفصاحات الإضافية

٤١ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية في الإيضاحات في الفترة التي تم فيها تصنيف أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه إما محتفظ به للبيع أو تم بيعه:

(أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد)؛

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو الحقائق والظروف المؤدية إلى الاستبعاد المتوقع، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك الاستبعاد؛

(ج) المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢، والعنوان في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن ذلك المكسب أو الخسارة إذا لم يتم عرضه بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل؛

(د) عندما يكون منطبقاً، القطاع الذي يتم التقرير عنه الذي تم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨"القطاعات التشغيلية".

٤٢ عندما تنطبق إما الفقرة ٢٦ أو الفقرة ٢٩، فيجب على المنشأة أن تفصح، في فترة القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد)، عن وصف للحقائق والظروف التي أدت إلى القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأي فترات سابقة معروضة.

أحكام انتقالية

٤٣ يجب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي تستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع والعمليات التي تستوفي الضوابط لتصنف على أنها غير مستمرة بعد تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي. ويمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي تستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع والعمليات التي تستوفي الضوابط لتصنف على أنها غير مستمرة بعد أي تاريخ قبل تاريخ سريان المعيار، شريطة أن تكون التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي قد تم الحصول عليها في الوقت الذي تم فيه أصلاً استيفاء تلك الضوابط.

تاريخ السريان

٤٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٤أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة إلى ذلك عدل المعيار الفقرتين ٣ و٣٨، وأضاف الفقرة ٣٣أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده.

٤٤ب أضاف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (كما عُدل في ٢٠٠٨) الفقرة ٣٣ (د). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (عُدل في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فيجب تطبيق التعديل على تلك الفترة الأبكر. ويجب تطبيق التعديل بأثر رجعي.

٤٤ج أضيفت الفقرتان ٨أ و ٣٦أ بموجب التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي المُصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. بالرغم من ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تطبق التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩ ما لم تطبق - أيضاً - معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما عُدل في يناير ٢٠٠٨). وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات قبل ١ يوليو ٢٠٠٩ فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات بأثر مستقبلي من التاريخ الذي طبقت فيه المعيار الدولي للتقرير المالي٥ لأول مرة، مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرة ٤٥ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (عُدل في يناير ٢٠٠٨).

٤٤د أضيفت الفقرات ٥أ، و١٢أ و١٥أ وعُدلت الفقرة ٨ بموجب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك " في نوفمبر٢٠٠٨. يجب تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للتوزيع على الملاك في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ولا يُسمح بالتطبيق بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩ فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن أيضاً تطبق أيضاً المعيار الدولي للتقرير المالي٣ "تجميع المنشآت" (كما نُقح في ٢٠٠٨)، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ (كما عُدل في يناير ٢٠٠٨) و تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٧.

٤٤هـ أضيفت الفقرة ٥ب بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في إبريل ٢٠٠٩. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشاة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٤و [حُذفت]

٤٤ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة "المُصدر في مايو ٢٠١١ الفقرة ٢٨. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٤٤ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة "المُصدر في مايو ٢٠١١ تعريف القيمة العادلة في الملحق أ. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٤ط عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١) المُصدر في يونيو ٢٠١١ الفقرة ٣٣أ. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ كما عُدل في يونيو ٢٠١١.

٤٤ي [حذفت]

٤٤ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المصدر في يوليو٢٠١٤ الفقرة ٥ وحذف الفقرتين ٤٤و، و٤٤ي. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٤ل عدّل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٢ - ٢٠١٤" المُصدر في سبتمبر ٢٠١٤ الفقرات ٢٦- ٢٩ وأضاف الفقرة ٢٦أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على التغييرات في طريقة الاستبعاد التي تحدث في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ او بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات غير المستمرة".

ملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة أصول يمكن تحديدها والتي تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.

مكوِّن منشأة هو العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة.

تكاليف البيع هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر إلى استبعاد أصل (أو مجموعة استبعاد)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول يجب على المنشأة تصنيف الأصل على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع أن تحول الأصل إلى نقد أو أنها تنوي بيعه أو استخدامه في دورتها التشغيلية العادية؛ أو

تحتفظ بالأصل بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛ أو

(ب) تتوقع أن تحول الأصل إلى نقد خلال اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية فترة التقرير؛ أو

(ج) يكون الأصل نقداً أو معادلاً للنقد (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٧) ما لم يكن الأصل خاضعاً لقيود تمنع استبداله أو استخدامه في تسويه التزام لمدة اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

العملية غير المستمرة هي **مكوَّن منشأة** إما أن يكون قد تم استبعاده أو يكون مصنفاً على أنه محتفظ به للبيع، وهي:

(أ) تمثل خط أعمال رئيس منفصل أو منطقة جغرافية لعمليات، أو

(ب) تكون جزءً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيس منفصل أو منطقة جغرافية لعمليات، أو

(ج) تكون منشأةً تابعة تم اقتناؤها حصرياً بُغية إعادة البيع.

مجموعة الاستبعاد هي مجموعة أصول، سيتم استبعادها، بالبيع أو خلافه، معاً كمجموعة في معاملة واحدة، والتزامات مرتبطة بشكل مباشر بتلك الأصول التي سيتم تحويلها في المعاملة. تشمل المجموعة الشهرة المقتناة في تجميع منشآت عندما تكون المجموعة **وحدة توليد نقد** قد تم تخصيص الشهرة لها وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠–٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (كما نُقح في ٢٠٠٤) أو عندما تكون عملية ضمن وحدة توليد النقد تلك.

القيمة العادلة القيمة العادلة هي الثمن الذي كان سيتم تلقيه لبيع أصل او كان سيتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.)

ارتباط ملزم بالشراء هو اتفاق مع طرف غير ذي علاقة، ملزم لكلا الطرفين وعادة واجب التنفيذ نظاماً، (أ) يحدد جميع الشروط الهامة، بما في ذلك سعر المعاملات وتوقيتها، و(ب) يتضمن مثبطاً لعدم التنفيذ يكون كبيراً بشكلٍ كافٍ لجعل التنفيذ محتملاً بدرجة عالية.

محتمل بدرجة عالية يعد بشكل جوهري أكثر ترجيحاً من كونه **محتملاً**.

الأصل غير المتداول هو الأصل الذي لا يستوفي تعريف **الأصل المتداول**.

محتمل وقوعه أكثر ترجيحاً من عدم وقوعه.

المبلغ القابل للاسترداد **القيمة العادلة** للأصل مطروحاً منها **تكاليف البيع** أو **قيمة استخدامه** أيهما أكبر.

قيمة الاستخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

الملحق ب

تكملة التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب١ كما ذُكر في الفقرة ٩، تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع لا يمنع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) من أن يصنف على أنه محتفظ به للبيع عندما يكون التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة ويكون هناك دليل كافٍ على أن المنشأة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد). وبناءً عليه يتم تطبيق استثناء متطلب السنة الواحدة الوارد في الفقرة ٨ في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) أن تتوقع المنشأة، في التاريخ الذي تلتزم فيه بخطة لبيع أصل غير متداول (أو مجموعة استبعاد)، بشكل معقول أن يقوم آخرون (ليس المشتري) بفرض شروط على تحويل الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) من شأنها أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، وأن:

(١) الإجراءات الضرورية للاستجابة لتلك الظروف لا يمكن البدء بها إلا بعد الحصول على **ارتباط ملزم بالشراء**،

(٢) الارتباط الملزم بالشراء محتمل بدرجة عالية خلال سنة واحدة.

(ب) أن تحصل المنشأة على ارتباط ملزم بالشراء، ونتيجة لذلك، يقوم المشتري أو آخرون بشكل غير متوقع بفرض شروط على تحويل الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف سابقا على أنه محتفظ به للبيع من شأنها أن تمدد الفترة اللازمة لإكمال عملية البيع، وأنه:

(١) قد تم اتخاذ الاجراءات اللازمة للاستجابة للشروط في الوقت المناسب،

(٢) يتوقع التوصل لحل مرغوب فيه لعوامل التأخير.

(ج) أن تنشأ ظروف، خلال فترة السنة الواحدة الأولية، كانت في السابق تعد غير مرجحة الحدوث ونتيجة لذلك، لم يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف في السابق على أنه محتفظ به للبيع في نهاية تلك الفترة، وأن

(١) المنشأة اتخذت خلال فترة السنة الواحدة الأولية الاجراء اللازم للاستجابة للتغير في الظروف،

(٢) الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) يتم تسويقه بشكل نشط وبسعر يكون معقولا، مع وجود التغير في الظروف،

(٣) الضوابط الواردة في الفقرتين ٧ و ٨ مستوفاة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٦

"استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها "

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ «استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها»، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٦

استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو توضيح التقرير المالي لاستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٢ تحديداً، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية القائمة عن نفقات الاستكشاف و التقويم.

(ب) قيام المنشآت التي تثبت أصول استكشاف و تقويم بتقويم مثل هذه الأصول للهبوط وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي وقياس أي هبوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

(ج) الإفصاحات التي تحدد وتشرح المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة والناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها وتساعد مستخدمي تلك القوائم المالية في فهم مبلغ، وتوقيت، وتأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أصول استكشاف وتقويم تم إثباتها.

النطاق

٣ يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي على نفقات الاستكشاف والتقويم التي تتكبدها.

٤ لا يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي الجوانب الأخرى للمحاسبة التي تقوم بها المنشآت التي تزاول استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٥ يجب على المنشأة عدم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي على النفقات التي يتم تكبدها:

(أ) قبل استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها، مثل النفقات التي يتم تكبدها قبل أن تكون المنشأة قد حصلت على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة محددة.

(ب) بعدما يكون من الممكن التدليل على الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني.

إثبات أصول الاستكشاف والتقويم

الإعفاء المؤقت من الفقرتين ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨

٦ عند وضع سياساتها المحاسبية، يجب على المنشأة التي تثبت أصول استكشاف وتقويم تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧ تحدد الفقرتان ١١ و١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات الرسمية والإرشادات التي تطالب الإدارة بأخذها في الحسبان عند وضع سياسة محاسبية عن بند ما إذا لم يكن ينطبق معيار دولي للتقرير المالي -بشكل محدد -على ذلك البند. ومع مراعاة الفقرتين ٩ و١٠ أدناه، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يعفي المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين من معيار المحاسبة الدولي ٨ على سياساتها المحاسبية بشأن إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم.

قياس أصول الاستكشاف والتقويم

القياس عند الإثبات

٨ يجب قياس أصول الاستكشاف والتقويم بالتكلفة.

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقويم

٩ يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية تحدد ما هي النفقات التي يتم إثباتها على أنها أصول استكشاف وتقويم وأن تطبق السياسة –بشكل ثابت. وعند اتخاذها مثل هذا القرار، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان إلى أي درجة يمكن أن يرتبط الإنفاق بإيجاد موارد معدنية محددة. وفيما يلي أمثلة على النفقات التي يمكن تضمينها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقويم (القائمة ليست شاملة):

(أ) اقتناء الحقوق في الاستكشاف؛

(ب) الدراسات المتعلقة بعلم التضاريس، والجيولوجية، والجيوكيمائية والجيوفيزيائية؛

(ج) التنقيب الاستطلاعي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات؛

(و) الأنشطة المتعلقة بتقويم الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني.

١٠ لا يجوز إثبات النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية على أنها أصول استكشاف وتقويم. ويقدم "الإطار"[١] ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" الإرشادات بشأن إثبات الأصول الناشئة عن التطوير.

١١ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، فإن المنشأة تثبت أي التزامات بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لقيامها باستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

القياس بعد الإثبات

١٢ بعد الإثبات، يجب على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم على أصول الاستكشاف والتقويم. وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقويم (إما النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" أو النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) فيجب أن يكون متفقا مع تصنيف الأصول (أنظر الفقرة ١٥).

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٣ **يمكن للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية مع عدم تقليل إمكانية الاعتماد عليها، أو يجعلها أكثر إمكانية للاعتماد عليها مع عدم تقليل ملاءمتها لتلك الاحتياجات. يجب على المنشأة الحكم على الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.**

١٤ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم، يجب على المنشأة أن تدلل على أن التغيير يجعل القوائم المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨، ولكن لا يلزم التغيير أن يحقق التزاما كاملا بتلك الضوابط.

---

١ الإشارة إلى "الإطار" هي إشارة إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" للجنة معايير المحاسبة الدولية، والذي تم اعتماده من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. وفي سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" ب "إطار مفاهيم التقرير المالي".

العرض

تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٥ يجب على المنشأة تصنيف أصول الاستكشاف والتقويم على أنها ملموسة أو غير ملموسة وفقاً لطبيعة الأصول التي يتم اقتناؤها وتطبيق التصنيف -بشكل ثابت.

١٦ تعالج بعض أصول الاستكشاف والتقويم على أنها غير ملموسة (مثل حقوق الحفر)، في حين تُعد أخرى ملموسة (مثل المركبات ومنصات الحفر). وبقدر ما يتم استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الاستهلاك يُعد جزءً من تكلفة الأصل غير الملموس. وبالرغم من ذلك، فإن استخدام أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٧ لا يجوز أن يبقى تصنيف أصل استكشاف وتقويم على أنه كذلك عندما يكون من الممكن التدليل على الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني. ويجب تقويم أصول الاستكشاف والتقويم لأجل الهبوط، وإثبات أي خسارة هبوط، قبل إعادة التصنيف.

الهبوط

الإثبات والقياس

١٨ **يجب تقويم أصول الاستكشاف والتقويم لأجل الهبوط عندما تشير الحقائق والظروف إلى احتمال أن يتجاوز المبلغ الدفتري لأصل استكشاف وتقويم المبلغ الممكن استرداده منه. وعندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ الدفتري يتجاوز المبلغ الممكن استرداده، فإنه يجب على المنشأة قياس وعرض أي خسارة هبوط ناتجة والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٢١ أدناه.**

١٩ لأغراض أصول الاستكشاف والتقويم -فقط، يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بدلا من الفقرات ٨-١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عند تحديد أصل الاستكشاف والتقويم الذي قد تكون قيمته قد هبطت. وتستخدم الفقرة ٢٠ مصطلح 'أصول' ولكنه ينطبق -أيضاً -على أصول الاستكشاف والتقويم المنفصلة أو وحدة لتوليد النقد.

٢٠ تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية إلى أنه ينبغي على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للهبوط (القائمة ليست شاملة):

(أ) انقضاء الفترة التي يكون للمنشأة فيها حق في الاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة أو أنه سوف ينقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع أن يتم تجديده.

(ب) لم يدرج في الموازنة إنفاق جوهري على المزيد من استكشاف الموارد المعدنية في المنطقة المحددة، وتقويمها، ولم يتم التخطيط له.

(ج) لم يؤد استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات مجدية -بشكل تجاري -من الموارد المعدنية وقررت المنشأة عدم استمرار مثل هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) توجد بيانات كافية تشير إلى أنه، برغم أن من المرجح المضي قدما في تطوير المنطقة المحددة، من غير المرجح أن يتم استرداد المبلغ الدفتري لأصل الاستكشاف والتقويم -بالكامل -من خلال التطوير الناجح أو من خلال البيع.

وفي أي حالة من هذا القبيل، أو حالات مشابهة، يجب على المنشأة إجراء اختبار الهبوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويتم إثبات أي خسارة هبوط على أنها مصروف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقويم أصول الاستكشاف والتقييم للهبوط

٢١ يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقويم على وحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقويم مثل هذه الأصول للهبوط. ولا يجوز أن تكون كل وحدة توليد نقد أو مجموعة من الوحدات يتم تخصيص أصل استكشاف وتقويم عليها أكبر من قطاع تشغيلي يتم تحديده وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

٢٢ قد يشمل المستوى الذي تحدده المنشأة لأغراض اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للهبوط واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد.

الإفصاح

٢٣ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في قوائمها المالية والناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

٢٤ للالتزام بالفقرة ٢٣، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم بما في ذلك إثبات أصول الاستكشاف والتقويم.

(ب) مبالغ الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروف، والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها .

٢٥ يجب على المنشأة معالجة أصول الاستكشاف والتقويم على أنها فئة منفصلة من الأصول والقيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب إما معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بما يتفق مع الكيفية التي يتم بها تصنيف الأصول.

تاريخ السريان

٢٦ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

مقتضيات التحول

٢٧ إذا كان من غير العملي أن تطبق متطلباً معيناً للفقرة ١٨ على معلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ مصطلح 'غير عملي'.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

أصول الاستكشاف والتقويم	**نفقات الاستكشاف والتقويم** التي يتم إثباتها على أنها أصول وفقاً للسياسة المحاسبية للمنشأة.
نفقات الاستكشاف والتقويم	النفقات التي تتكبدها المنشأة بخصوص **استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها** قبل أن يكون من الممكن التدليل على الجدوى الفنية والإمكانية التجارية.
استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة، وذلك بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للاستكشاف في منطقة معينة، إضافة إلى تحديد الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج الموارد المعدنية.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٧

"الأدوات المالية: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢ح أ (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح أ، وذلك لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الترتيبات التعاقدية للأدوات المالية وكيفية حساب عوائدها أو تكاليفها.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق الأدوات المالية وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الترتيبات التعاقدية لحسابات الاستثمار والأدوات المالية الأخرى مثل السندات والصكوك والمشتقات سواء كانت مستثمرة أو مصدرة لتلك الأدوات. إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن كيفية حساب العوائد أو التكاليف التمويلية الناشئة عنها (على سبيل المثال: فائدة، ريع إيجار، مشاركة مطلقة، مشاركة في مجال محدد، مشاركة بسقف أعلى أو أدنى من العائد، مرابحة متجددة).

٤٢ح ب (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح ب، وذلك لمطالبة المنشأة بإفصاح منفصل عن مبالغ الأدوات المالية المشتراة، والمحولة، والمباعة التي تمثل ديونا على الآخرين وذلك خلال السنة المالية.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن أدوات الديون لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح ب يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الاستثمارا في أدوات الدين المشتراة، والمحولة، والمباعة خلال الفترة، التي تمثل ديونا على الآخرين مثل السندات والصكوك والمبالغ المستحقة على المدينين.

٤٢ح ج (إضافة) تضاف فقرة برقم ٤٢ح ج لمطالبة المنشأة بالإفصاح بالتفصيل عن مبالغ التمويل بحسب العقود التي تمت لتوفير هذا التمويل.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح ج إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة رقم ١ (الفقرات المضافة رقم ٧٨و-ز) يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ التمويل لكل نوع من أنواع العقود الآتية على حدة:

(أ) قرض تقليدي (تمويل نقدي مباشر).

(ب) قرض حسن.

(ج) مرابحة (بيع أو شراء سلع بالأجل). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة مرابحة ما يلي:

i. أن تكون السلع محل المرابحة من غير السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن تكون السلع محل المرابحة مما تحتاجه المنشأة لمزاولة عملياتها.

(د) تورق (شراء سلع بالأجل في غير النشاط الرئيس للمنشأة لغرض بيعها نقدا على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق م يلي:

i. أن تكون السلع من السلع النمطية مثل الأسهم والمعادن المتداولة في أسواق التداول.

ii. أن يكون لها سوق تتداول فيه تلك السلع.

(هـ) تورق مقترن بالتوكيل بالبيع: (شراء سلع بالأجل مع توكيل البائع ببيعها على طرف ثالث). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تورق مقترن بالتوكيل بالبيع وجود نموذج توكيل بالبيع ملحق باتفاقية المرابحة.

(و) تمويل استصناع: (تمويل يتحمل فيه الممول أعمال البناء والتصنيع ومسئولية عدم إنجاز البناء). ومن أهم المؤشرات على أن المعاملة تمويل استصناع النص في الاتفاقية على وجود طرفين (مستصنع وصانع) وليس بائعا ومشتريا أو مقرضا ومقترضا.

(ز) إجارة تمويلية مستقبلية (إجارة أصول قبل اكتمال بنائها).

(ح) بيع مع إعادة الاستئجار إجارة تمويلية (اتفاقية بيع وإعادة إجارة والطرف البائع هو المستأجر.

(ط) أي عقود أخرى لم تذكر أعلاه، على أن يتم الإفصاح عن مبلغ التمويل لكل عقد على حدة.

٤٢ح د تضاف فقرة برقم ٤٢ح د، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية عن مخاطر الأدوات المالية المعتمدة على أصول غير مالية والتي لا يغطيها المعيار. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح د يجب الإفصاح عن أنواع المخاطر وحدودها والأعباء المتولدة عن الأداة المالية المبنية على أصول، المتعلقة بمخاطر ملكية الأصول التي تمثلها الأداة بما في ذلك أعباء الصيانة الأساسية إن وجدت، ومخاطر المشاركة في ربح أو خسارة المصدر، أو وجود طرف ثالث ضامن لبعض المخاطر.

٤٢ح هـ تضاف فقرة برقم ٤٢ح هـ، لمطالبة المنشأة بالإفصاح عن الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.

وتمت إضافة هذه الإفصاحات لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها لمساعدتهم في تقويم مدى توافق هذه الأدوات وعوائدها أو تكاليفها مع الشريعة. وعليه تقرأ هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢ح هـ يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال: صكوك استثمار مركبة من أصول عينية مؤجرة وأصول مالية عبارة عن مرابحات) ونسبة كل مكون من هذه الأداة المركبة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٧

الأدوات المالية: الإفصاحات

الهدف

١ هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو مطالبة المنشآت بتقديم إفصاحات في قوائمها المالية تمكن المستخدمين من تقويم:

(أ) أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة ولأدائها المالي؛

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة وفي نهاية فترة التقرير، والطريقة التي تدير بها إدارة المنشأة تلك المخاطر.

٢ تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مبادئ إثبات وقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

النطاق

٣ يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع أنواع الأدوات المالية ما عدا:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". ولكن في بعض الحالات يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من المنشأة، أو يسمح لها، بالمحاسبة عن الحصة في المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وفي تلك الحالات، يجب على تلك المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" لتلك التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. ويجب على المنشآت – أيضاً –تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع المشتقات المتصلة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة إلا إذا كانت المشتقة تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) حقوق والتزامات الموظفين الناشئة عن خطط منفعة الموظف، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

(ج) [حذفت]

(د) عقود التأمين كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين". ولكن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق على المشتقات التي تكون مُدمجة في عقود التأمين إذا تطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل. علاوةً على ذلك، يجب على المصدر تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على **عقود الضمان المالي** إذا كان يقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في إثبات وقياس العقود، ولكن يجب عليه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ إذا اختار المصدر، وفقاً للفقرة ٤(د) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٤، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ في إثباتها وقياسها.

(هـ) أدوات مالية، وعقود والتزامات بموجب معاملات دفع على أساس السهم ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، باستثناء أن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق على العقود التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(و) الأدوات التي يُتطلب تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و ١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

٤ ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على الأدوات المالية المُثبتة وغير المُثبتة. وتشمل الأدوات المالية المُثبتة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وتشمل الأدوات المالية غير المُثبتة بعض الأدوات المالية التي، بالرغم من أنها تقع خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تقع في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٥ ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٥أ تنطبق متطلبات الإفصاح عن المخاطر الائتمانية الواردة في الفقرات ٣٥أ–٣٥ن على تلك الحقوق التي يحددها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" على أنه تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لأغراض إثبات مكاسب أو خسائر الهبوط. ويجب أن تتضمن أي إشارة واردة في تلك الفقرات إلى الأصول المالية أو الأدوات المالية الإشارة إلى تلك الحقوق ما لم يحدد ما هو خلاف ذلك.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦ عندما يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إفصاحات بحسب فئة الأداة المالية، فيجب على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تكون مناسبة لطبيعة المعلومات المفصح عنها والأخذ في الحسبان خصائص تلك الأدوات المالية. ويجب على المنشأة تقديم معلومات كافية للسماح بالمطابقة مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

٧ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي وأدائها المالي.**

قائمة المركز المالي

أصناف الأصول المالية والالتزامات المالية

٨ يجب الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل من الأصناف التالية، كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار –بشكلٍ منفصل –(١) تلك التي تم وسمها على أنها كذلك عند الإثبات الأولي أو –لاحقاً –وفقاً للفقرة ٦.٧.١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ و(٢) تلك التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب)–(د) [حذفت]

(هـ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار –بشكلٍ منفصل –(١) تلك التي تم وسمها على أنها كذلك عند الإثبات الأولي أو –لاحقاً – وفقاً للفقرة ٦.٧.١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ و(٢) تلك التي تستوفي تعريف المحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(و) الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

(ز) الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

(ح) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، بحيث تظهر -بشكل منفصل - (١) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ و(٢) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية الموسومة كذلك عند الإثبات الأولي وفقاً للفقرة ٥.٧.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٩ إذا قامت المنشأة بوسم أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية) على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والذي بخلاف ذلك كان سيتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستنفدة، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) الحد الأقصى لتعرض الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية) **لمخاطر ائتمانية** (أنظر الفقرة ٣٦(أ)) في نهاية فترة التقرير.

(ب) المبلغ الذي تخفِّض به أي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة ذلك الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (أنظر الفقرة ٣٦(ب)).

(ج) مبلغ التغير، خلال الفترة –وبشكل مجمع، في القيمة العادلة للأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية) الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل المالي، والذي يتم تحديده إما:

(١) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يعود إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق؛ أو

(٢) استخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بمصداقية أكثر عن مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق التغيرات المرصودة في معدل فائدة (مؤشر مرجعي) أو سعر سلعة أو سعر صرف عملات أجنبية أو مؤشر للأسعار أو للمعدلات.

(د) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة يكون قد حدث خلال الفترة -وبشكل مجمع –منذ تم وسم الأصل المالي.

١٠ إذا قامت المنشأة بوسم التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٤.٢.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وكانت مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٥.٧.٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير، بشكل مجمع، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الائتمان. (أنظر الفقرات ب٥.٧.١٣–ب٥.٧.٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للإرشادات بشأن تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام).

(ب) الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي تطالب المنشأة -تعاقديا –بدفعه عند الاستحقاق إلى حامل الالتزام.

(ج) أي تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

(د) في حالة إلغاء إثبات الالتزام خلال الفترة؛ المبلغ (إن وجد) المعروض ضمن الدخل الشامل الآخر الذي تحقق عند إلغاء الإثبات.

١٠أ إذا قامت المنشأة بوسم التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٤.٢.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وكانت مطالبة بعرض التغيرات في القيمة العادلة لذلك الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة (أنظر الفقرتين ٥.٧.٧ و٥.٧.٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير، خلال الفترة -وبشكل مجمع، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام (أنظر الفقرات ب٥.٧.١٣–ب٥.٧.٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للإرشادات بشأن تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام)؛

(ب) الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي تطالب المنشأة -تعاقديا -بدفعه عند الاستحقاق إلى حامل الالتزام.

١١ يجب على المنشأة -أيضاً- الإفصاح عن:

(أ) وصف مفصل للطرق المستخدمة للالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩(ج)، و١٠(أ) و١٠أ(أ) والفقرة ٥.٧.٧(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بما في ذلك توضيح سبب اعتبار الطريقة مناسبة.

(ب) إذا اعتقدت المنشأة أن الإفصاح الذي قدمته، سواء في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، لتلتزم بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩(ج) أو ١٠(أ) أو ١٠أ(أ) أو الفقرة ٥.٧.٧(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا يعبر – بصدق- عن التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في مخاطرها الائتمانية؛ أسباب التوصل لهذا الاستنتاج والعوامل التي تعتقد أنها ذات صلة.

(ج) وصف مفصل للمنهجية أو المنهجيات المستخدمة في تحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيُحدِث، أو يضخم عدم التماثل المحاسبي في الربح أو الخسارة (أنظر الفقرتين ٥.٧.٧ و٥.٧.٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وإذا كانت المنشأة مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٥.٧.٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فإن الإفصاح يجب أن يتضمن وصفاً مفصلا للعلاقة الاقتصادية الموضحة في الفقرة ب٥.٧.٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

١١أ إذا كانت المنشأة قد وسمت الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كما هو مسموح به في الفقرة ٥.٧.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، فإنه يجب عليها الإفصاح عن:

(أ) ماهي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد تم وسمها على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

(ب) أسباب استخدام هذا البديل للعرض.

(ج) القيمة العادلة لمثل هذا الاستثمار في نهاية فترة التقرير.

(د) توزيعات الأرباح التي تم إثباتها خلال الفترة، مع إظهار -بشكل منفصل- تلك المتعلقة بالاستثمارات التي تم إلغاء إثباتها خلال فترة التقرير وتلك المتعلقة بالاستثمارات المحتفظ بها في نهاية فترة التقرير.

(هـ) أي تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

١١ب إذا قامت المنشأة بإلغاء إثبات استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) أسباب استبعاد الاستثمارات.

(ب) القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ إلغاء الإثبات.

(ج) المكسب أو الخسارة المجمعة من الاستبعاد.

إعادة التصنيف

١٢- ١٢أ [حذفت]

١٢ب يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كانت، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف اي أصول مالية وفقاً للفقرة ٤-٤-١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة، لكل حدث مثل هذا، الإفصاح عن الآتي:

(أ) تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) توضيح مفصل للتغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة.

(ج) المبلغ الذي أعيد تصنيفه إلى ومن كل صنف.

١٢ج لكل فترة تقرير تلي إعادة التصنيف وإلى أن يتم إلغاء الإثبات، يجب على المنشأة الإفصاح للأصول التي أعيد تصنيفها من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة وفقاً للفقرة ٤-٤-١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ إعادة التصنيف؛

(ب) دخل أو مصروف الفائدة الذي تم إثباته.

١٢د إذا قامت المنشأة، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي لها، بإعادة تصنيف أصول مالية من صنف القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أوالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يجب عليها الإفصاح عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية فترة التقرير؛

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة التقرير فيما لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية.

١٣ [حذفت]

المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية

١٣أ تكمل الإفصاحات الواردة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي والمطلوبة لجميع الأدوات المالية المُثبتة التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وتنطبق هذه الإفصاحات أيضاً على الأدوات المالية المثبتة التي تخضع لترتيب مقاصة رئيس واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة، بغض النظر عما إذا كانت تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

١٣ب يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الأثر أو الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي للمنشأة. وهذا يشمل الأثر أو الأثر المحتمل لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة للمنشأة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ.

١٣ج لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٣ب، يجب على المنشأة الإفصاح، في نهاية فترة التقرير، عن المعلومات الكمية التالية -بشكل منفصل -للأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ:

(أ) المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة؛

(ب) المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي؛

(ج) صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي؛

(د) المبالغ الخاضعة لترتيب مقاصة رئيس واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي بخلاف ذلك لا تُدرج ضمن الفقرة ١٣ج(ب)، بما في ذلك:

(١) المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المثبتة التي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢؛

(٢) المبالغ المتعلقة بضمان مالي (بما في ذلك الضمان الرهني النقدي)؛

(هـ) المبلغ الصافي بعد طرح المبالغ الواردة في البند (د) من المبالغ الواردة في البند (ج) أعلاه.

يجب عرض المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة في شكل جدول، بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية، مالم يكن هناك شكل أكثر مناسبة.

١٣د يجب أن يقتصر إجمالي المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه لأداة، وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، على المبلغ الوارد في الفقرة ١٣ج(ج) لتلك الأداة.

١٣هـ يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الإفصاحات وصفاً لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة للمنشأة التي تخضع لترتيبات مقاصة رئيسة واجبة النفاذ واتفاقيات مشابهة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٣و إذا كانت المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٣ب-١٣هـ يتم الإفصاح عنها في أكثر من إيضاح مرفق بالقوائم المالية، فيجب على المنشأة ربط تلك الإيضاحات مرجعياً.

الضمان الرهني

١٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) المبلغ الدفتري للأصول المالية الي قامت برهنها على أنها ضمان رهني لالتزامات أو التزامات محتملة، بما في ذلك المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها وفقاً للفقرة ٣.٢.٢٣(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) الشروط والأحكام المتعلقة برهنها.

١٥ عندما تحتفظ المنشأة بضمان رهني (لأصول مالية أو غير مالية) ويكون مسموحاً لها بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه في غياب تعثر مالك الضمان الرهني في السداد، فيجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) القيمة العادلة للضمان الرهني المحتفظ به؛

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان رهني مثل هذا تم بِيعه أو أعيد رهنه، وما إذا كان على المنشأة التزام بإعادته؛

(ج) الشروط والأحكام المرتبطة باستخدامها للضمان الرهني.

حساب مخصص الخسائر الائتمانية

١٦ [حذفت]

١٦أ لا يتم تخفيض المبلغ الدفتري للأصول المالية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بمقدار مخصص الخسارة ولا يجوز للمنشأة أن تعرض مخصص الخسارة -بشكل منفصل - في قائمة المركز المالي على أنه تخفيض للمبلغ الدفتري للأصل المالي. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن مخصص الخسارة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المُدمجة المتعددة

١٧ إذا أصدرت المنشأة أداةً تتضمن التزاماً ومكون حقوق ملكية معاً (انظر الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢) وكان للأداة مشتقات مُدمجة متعددة تعتمد قيمها على بعضها البعض (كأن تكون أداة دين قابلة للتحويل وللاستدعاء)، فيجب عليها الإفصاح عن وجود تلك السمات.

التعثرات والخروقات

١٨ للقروض واجبة السداد المثبتة في نهاية فترة التقرير؛ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) تفاصيل أي تعثرات خلال الفترة للمبلغ الأصلي، أو الفائدة أو صندوق سداد القروض أو شروط الاسترداد لتلك القروض واجبة السداد؛

(ب) المبلغ الدفتري للقروض واجبة السداد المتعثرة في نهاية فترة التقرير؛

(ج) ما إذا كان التعثر قد تمت معالجته أو تمت إعادة التفاوض بشأن شروط القروض واجبة السداد، قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

١٩ إذا كان هناك، خلال الفترة، خروقات لشروط اتفاقية قرض بخلاف تلك الواردة في الفقرة ١٨، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات نفسها كما هي مطلوبة بموجب الفقرة ١٨إذا سمحت تلك الخروقات للمقرض بطلب تسديد متسارع (ما لم تكن الخروقات قد تمت معالجتها او تمت إعادة التفاوض بشأن شروط القرض، في نهاية فترة التقرير أو قبلها).

قائمة الدخل الشامل

بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

٢٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

(أ) صافي المكاسب أو صافي الخسائر من:

(١) الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار -بشكل منفصل- تلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الالتزامات المالية الموسومة على أنها كذلك عند إثباتها الأولي أو لاحقا وفقاً للفقرة ٦.٧.١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وتلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩(مثل الالتزامات المالية التي تستوفي تعريف مُحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وللالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب على المنشأة إظهار -بشكل منفصل- مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر والمبلغ الذي تم إثباته ضمن الربح او الخسارة.

(٢) - (٤) [حذفت]

(٥) الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

(٦) الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

(٧) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٨) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بحيث تظهر -بشكل منفصل - مبلغ المكسب أو الخسارة المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمبلغ المُعاد تصنيفه عند إلغاء الإثبات من الدخل الشامل الآخر المجمع إلى الربح أو الخسارة للفترة.

(ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم حسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلي) للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩(بحيث تظهر تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ج) دخل ومصروف الأتعاب (بخلاف المبالغ المُضمنة في تحديد معدل الفائدة الفعلي) الناشئة عن:

(١) الأصول المالية والالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) الأمانة وأنشطة الوكالة الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثمارها بالنيابة عن الأفراد، وصناديق الأمانة، وخطط منفعة التقاعد، والمؤسسات الأخرى.

(د) [حذفت]

(هـ) [حذفت]

٢٠أ يجب على المنشأة الإفصاح عن تحليل للمكسب أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة عن إلغاء إثبات أصول مالية يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة، مع إظهار –بشكل منفصل– المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات تلك الأصول المالية. يجب أن يتضمن هذا الإفصاح أسباب إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١ وفقاً للفقرة ١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)، تفصح المنشأة، في ملخص السياسات المحاسبية الهامة، عن أساس (أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة التي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

المحاسبة عن التحوط

٢١أ يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٢١ب–٢٤و لتلك التعرضات للمخاطر التي تتحوط منها المنشأة والذي تختار لها المنشأة تطبيق المحاسبة عن التحوط. يجب أن تقدم إفصاحات المحاسبة عن التحوط معلومات عن:

(أ) استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وكيف يتم تطبيقها لإدارة المخاطر؛

(ب) كيف يمكن لأنشطة التحوط للمنشأة التأثير على مبلغ تدفقاتها النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها؛

(ج) الأثر الذي كان للمحاسبة عن التحوط على قائمة المركز المالي للمنشأة، وقائمتها للدخل الشامل وقائمتها للتغيرات في حقوق الملكية.

٢١ب يجب على المنشأة عرض الإفصاحات المطلوبة في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمها المالية. ولكن لا يلزم المنشأة تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر، شريطة ان يتم تضمين المعلومات من خلال الربط مرجعيا من القوائم المالية إلى تقارير أخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بالشروط نفسها كما هي للقوائم المالية وفي الوقت نفسه. وبدون تضمين المعلومات من خلال الربط مرجعيا، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

٢١ج عندما تتطلب الفقرات ٢٢أ-٢٤و من المنشأة فصل المعلومات المفصح عنها بحسب صنف المخاطر، يجب على المنشاة تحديد كل صنف للمخاطر على أساس التعرض للمخاطر الذي تقرر المنشأة التحوط منه والذي يتم له تطبيق المحاسبة عن التحوط. يجب على المنشأة تحديد أصناف المخاطر -بشكل ثابت -لجميع إفصاحات المحاسبة عن التحوط.

٢١د ولتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٢١أ، يجب على المنشأة (باستثناء ما هو محدد خلاف ذلك أدناه) أن تحدد كم حجم التفاصيل التي ستفصح عنها، وقدر التركيز الذي ستضعه على الجوانب المختلفة لمتطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب للتجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى توضيحات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها. ولكن يجب على المنشأة استخدام مستوى التجميع أو التفصيل نفسه الذي تستخدمه لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة".

استراتيجية إدارة المخاطر

٢٢ [حذفت]

٢٢أ يجب على المنشأة توضيح استراتيجيتها لإدارة المخاطر لكل صنف مخاطرة التعرض للمخاطر التي تقرر التحوط منها والتي يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط لها. وينبغي أن يمكِّن هذا التوضيح مستخدمي القوائم المالية من تقويم (على سبيل المثال):

(أ) كيفية نشوء كل خطر.

(ب) كيفية إدارة المنشأة لكل مخاطرة؛ ويتضمن ذلك ما إذا كانت المنشأة تتحوط لبند في مجمله من جميع المخاطر أو تتحوط من مكون (أو مكونات) مخاطر لبند ولماذا.

(ج) مدى التعرض للمخاطر التي تديرها المنشأة.

٢٢ب ولكي تكون المعلومات مستوفية للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٢أ ينبغي أن تتضمن (ولكن لا تقتصر على) وصفاً لـ:

(أ) أدوات التحوط التي تستخدم (وكيفية استخدامها) للتحوط من التعرض للمخاطر؛

(ب) كيفية تحديد المنشأة للعلاقة الاقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط بغرض تقويم فعالية التحوط؛

(ج) كيفية تحديد المنشأة لنسبة التحوط وما هي مصادر عدم فاعلية التحوط.

٢٢ج عندما تسم المنشأة مكون مخاطر معين على أنه بند متحوط له (أنظر الفقرة ٦-٣-٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) فإنه يجب عليها أن تقدم، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٢أ و٢٢ب، معلومات نوعية أو كمية بشأن:

(أ) كيف حددت المنشأة مكون المخاطر الذي يتم وسمه على أنه بند متحوط له (بما في ذلك وصف طبيعة العلاقة بين مكون المخاطر والبند ككل)؛

(ب) كيف يرتبط مكون المخاطر بالبند في مجمل÷ (على سبيل المثال، أن مكون المخاطر الموسوم قد غطى -تاريخياً -بنسبة ٨٠ بالمائة في المتوسط من التغيرات في القيمة العادلة للبند ككل).

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية و توقيتها و عدم تأكدها

٢٣ [حذفت]

٢٣أ مالم يتم إعفاؤها بموجب الفقرة ٢٣ج، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح بحسب صنف المخاطر عن معلومات كمية تسمح لمستخدمي قوائمها المالية بتقويم أحكام وشروط أدوات التحوط وكيف تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم تأكدها.

٢٣ب ويجب على المنشأة، لكي تكون مستوفية للمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣أ، تقديم تفصيل يفصح عن:

(أ) نبذة عن توقيت المبلغ الاسمي لأداة التحوط؛

(ب) إذا كان منطبقا، متوسط السعر أو المعدل (على سبيل المثال أسعار التنفيذ أو الأسعار الآجلة..الخ) لأداة التحوط.

٢٣ج في الحالات التي تقوم فيها المنشأة بإعادة ضبط علاقات التحوط (أي عدم الاستمرار فيها واستئنافها) بشكل متكرر بسبب تغير كل من أداة التحوط والبند المتحوط له بشكلٍ متكرر (أي أن المنشأة تستخدم عملية تفاعلية لا يظل فيها كل من التعرض وأدوات التحوط المستخدمة لإدارة ذلك التعرض هو نفسه لفترة طويلة - كما هو في المثال الوارد في الفقرة ب٦٫٥٫٢٤(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن المنشأة:

(أ) تُعفى من تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٣أ و٢٣ب.

(ب) يجب عليها الإفصاح عن:

(١) معلومات عما هي استراتيجية إدارة المخاطر النهائية فيما يتعلق بعلاقات التحوط تلك؛

(٢) وصف كيف تعكس استراتيجيتها لإدارة المخاطر من خلال استخدام المحاسبة عن التحوط ووسم علاقات التحوط المحددة تلك؛

(٣) إشارة إلى وتيرة عدم الاستمرار في علاقات التحوط واستئنافها كجزء من إجراءات المنشأة فيما يتعلق بعلاقات التحوط تلك.

٢٣د يجب على المنشأة الإفصاح بحسب صنف المخاطر عن مصادر عدم فاعلية التحوط التي من المتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال آجلها.

٢٣هـ إذا برزت مصادر أخرى لعدم فاعلية التحوط في علاقة تحوط، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك المصادر بحسب صنف المخاطر وتوضيح عدم فاعلية التحوط الناتجة.

٢٣و لتحوطات تدفق نقدي، يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معاملة توقع قد تم لها استخدام المحاسبة عن التحوط في الفترة السابقة، ولكن لم يعد متوقعاً أن تحدث.

آثار المحاسبة عن التحوط على المركز المالي والأداء المالي

٢٤ [حذفت]

٢٤أ يجب على المنشأة الإفصاح، في شكل جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة بالبنود الموسومة على أنها أدوات تحوط -بشكلٍ منفصل- بحسب صنف المخاطر لكل نوع من التحوط (تحوط القيمة العادلة، أو تحوط تدفق نقدي أو تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية):

(أ) المبلغ الدفتري لأدوات التحوط (الأصول المالية -بشكلٍ منفصل- عن الالتزامات المالية)؛

(ب) البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أداة التحوط؛

(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المستخدمة على أنها أساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة؛

(د) المبالغ الاسمية (بما في ذلك الكميات مثل الأطنان أو الأمتار المكعبة) لأدوات التحوط.

٢٤ب يجب على المنشأة الإفصاح -بشكلٍ منفصل، في شكل جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة ببنود التحوط بحسب صنف المخاطر لأنواع التحوط كما يلي:

(أ) لتحوطات القيمة العادلة:

(١) المبلغ الدفتري للبند المتحوط له المثبت في قائمة المركز المالي (مع عرض الأصول -بشكلٍ منفصل- عن الالتزامات)؛

(٢) المبلغ المجمع لتعديلات تحوط القيمة العادلة على البند المتحوط له المُضمن في المبلغ الدفتري للبند المتحوط له المثبت في قائمة المركز المالي (مع عرض الأصول -بشكلٍ منفصل- عن الالتزامات)؛

(٣) البند المستقل في قائمة المركز المالي الذي يتضمن البند المتحوط له؛

(٤) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم على أنه أساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة؛

(٥) المبلغ المتجمع لتعديلات تحوط القيمة العادلة المتبقي في قائمة المركز المالي لأي بنود متحوط لها لم يعد يتم تعديلها بمكاسب وخسائر التحوط وفقاً للفقرة ٦.٥.١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) لتحوطات التدفق النقدي والتحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية.

(١) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم على أنه أساس لإثبات عدم فاعلية التحوط للفترة (أي لتحوطات التدفق النقدي، التغير في القيمة المستخدمة لتحديد عدم فاعلية التحوط المثبتة وفقاً للفقرة ٦.٥.١١(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(٢) الأرصدة في احتياطي تحوط التدفق النقدي واحتياطي ترجمة العملات الأجنبية للتحوطات المستمرة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرات ٦.٥.١١ و٦.٥.١٣(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(٣) الأرصدة المتبقية في احتياطي تحوط التدفق النقدي واحتياطي ترجمة العملات الأجنبية من أي علاقات تحوط لم يعد يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط لها.

٢٤ج يجب على المنشأة الإفصاح، في شكل جدول، عن المبالغ التالية بشكلٍ منفصل بحسب صنف المخاطرلأنواع التحوطات كما يلي:

(أ) لتحوطات القيمة العادلة:

(١) عدم فاعلية التحوط – أي الفرق بين مكاسب أو خسائر التحوط لأداة التحوط والبند المتحوط له - المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر لتحوطات أداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥)؛

(٢) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فاعلية التحوط المثبتة.

(ب) لتحوطات التدفق نقدي والتحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية:

(١) مكاسب أو خسائر التحوط لفترة التقرير التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر؛

(٢) عدم فاعلية التحوط المثبتة ضمن الربح أو الخسارة؛

(٣) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فاعلية التحوط المثبتة؛

(٤) المبلغ الذي أعيد تصنيفه من احتياطي تحوط التدفق النقدي أو احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي١) (التمييز بين المبالغ التي استخدمت لها المحاسبة عن التحوط في السابق ولكن لم يعد متوقعا لها أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها، والمبالغ التي قد تم تحويلها لأن البند المتحوط له قد أثر على الربح أو الخسارة)؛

(٥) البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن تعديل إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛

(٦) لتحوطات صافي مراكز؛ مكاسب أو خسائر التحوط المثبتة في بند منفصل في قائمة الدخل الشامل (أنظر الفقرة ٦.٦.٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٢٤د عندما يكون حجم علاقات التحوط التي ينطبق عليها الإعفاء الوارد في الفقرة ٢٣ج غير معبر عن الأحجام العادية خلال الفترة (أي أن الحجم في تاريخ التقرير لا يعكس الأحجام خلال الفترة)، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن السبب الذي تعتقد أنه من أجله لم تعد الأحجام معبرة.

٢٤هـ يجب على المنشأة تقديم مطابقة لكل مكون لحقوق الملكية وتحليل للدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ بحيث، عند أخذها مجتمعة:

(أ) تميز، كحد أدنى، بين المبالغ المتعلقة بالإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٤ج(ب)(١) و(ب)(٤) وكذلك المبالغ التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦.٥.١١(د)(١) و(د)(٣) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) تميز بين المبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية للخيارات التي تتحوط لبنود متحوط لها متعلقة بمعاملة، والمبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية للخيارات التي تتحوط لبنود متحوط لها متعلقة بفترة زمنية عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن القيمة الزمنية للخيار وفقاً للفقرة ٦.٥.١٥من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) تميز بين المبالغ المتعلقة بعناصر آجلة لعقود آجلة والفروق الأساس لأسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية التي تتحوط لبنوط متحوط لها متعلقة بمعاملة، والمبالغ المتعلقة بعناصر آجلة لعقود آجلة والفروق الأساس لأسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية التي تتحوط لبنود متحوط لها متعلقة بفترة زمنية عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تلك المبالغ وفقاً للفقرة ٦.٥.١٦من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٤و يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة ٢٤هـ بشكل منفصل بحسب صنف المخاطر. ويمكن تقديم هذا التفصيل بحسب المخاطر ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

خيار وسم تعرض ائتماني على أنه يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢٤ز إذا قامت المنشأة بوسم أداة مالية، أو قدر منها، على أنه يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لأنها تستخدم مشتقة ائتمانية لإدارة المخاطر الائتمانية لتلك الأداة المالية، فيجب عليها الإفصاح عن:

(أ) مطابقة لكل من المبلغ الاسمي والقيمة العادلة في بداية ونهاية الفترة للمشتقات الائتمانية التي قد تم استخدامها لإدارة المخاطر الائتمانية للأدوات المالية الموسومة على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦.٧.١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) المكسب أو الخسارة المثبتة ضمن الربح أو الخسارة عند وسم أداة مالية، أو قدر منها، على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦.٧.١من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) عند عدم الاستمرار في قياس أداة مالية، أو قدر منها، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة: القيمة العادلة لتلك الأداة المالية التي أصبحت المبلغ الدفتري الجديد وفقاً للفقرة ٦.٧.٤(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمبلغ الاسمي أو الأصلي ذي الصلة (باستثناء تقديم معلومات المقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي١، فإنه لا يلزم المنشأة الاستمرار في هذا الإفصاح في الفترات اللاحقة).

القيمة العادلة

٢٥ باستثناء ما هو موضح في الفقرة ٢٩، يجب على المنشأة لكل صنف من الأصول المالية والالتزامات المالية (أنظر الفقرة ٦)، الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها بمبلغها الدفتري.

٢٦ عند الإفصاح عن القيم العادلة، يجب على المنشأة تجميع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، ولكن يجب المقاصة بينها –فقط -بقدر ما تتم المقاصة بين قيمها الدفترية في قائمة المركز المالي.

٢٧–٢٧ب [حذفت]

٢٨ في بعض الحالات، لا تقوم المنشأة بإثبات مكسب او خسارة عند الإثبات الأولي لأصل مالي او التزام مالي لأن القيمة العادلة لا يمكن تأييدها من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل او التزام مماثل (أي مدخل المستوى ١) ولا تستند إلى طريقة تقويم تستخدم –فقط – بيانات من اسواق يمكن رصدها (أنظر الفقرة ب٥١٠٢٠أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩). وفي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة يجب عليها الإفصاح بحسب فئة الأصل المالي أو الالتزام المالي عن:

(أ) سياستها المحاسبية لإثبات الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة ضمن الربح او الخسارة لتعكس التغير في العوامل (بما في ذلك الزمن) التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام (أنظر الفقرة ب٥١٠٢٠أ(ب) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(ب) الفرق المجمع الذي لم يتم إثباته بعد ضمن الربح أو الخسارة في بداية ونهاية الفترة ومطابقة التغيرات في رصيد هذا الفرق.

(ج) لماذا خلصت المنشأة إلى أن سعر المعاملة لم يكن أفضل دليل للقيمة العادلة، بما في ذلك وصف الدليل الذي يؤيد القيمة العادلة.

٢٩ إفصاحات القيمة العادلة ليست مطلوبة:

(أ) عندما يكون المبلغ الدفتري تقريبياً -بشكل معقول –للقيمة العادلة، على سبيل المثال، للأدوات المالية مثل المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين قصيرة الأجل والمبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين قصيرة الأجل؛

(ب) [حذفت]

(ج) لعقد ينطوي على ميزة المشاركة الاختيارية (كما هي مُعرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤) إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لتلك الميزة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(د) لالتزامات الإيجار.

٣٠ في الحالة الموضحة في الفقرة ٢٩(ج)، يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروق المحتملة بين المبلغ الدفتري لتلك العقود وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أن معلومات القيمة العادلة لم يتم الإفصاح عنها لهذه الأدوات لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها –بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ب) وصف للأدوات المالية، ومبلغها الدفتري وتوضيح لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة –بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) المعلومات بشأن سوق الأدوات؛

(د) المعلومات بشأن ماإذا كانت المنشأة تنوي استبعاد الأدوات المالية، وكيفية ذلك؛

(هـ) إذا تم إلغاء إثبات الأدوات المالية التي لم يكن من الممكن -سابقا– قياس قيمتها العادلة- بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛ تلك الحقيقة والمبلغ الدفتري في وقت إلغاء الإثبات، ومبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

٣١ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تكون المنشأة معرضة لها في نهاية فترة التقرير.**

٣٢ تركز الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٣-٤٢ على المخاطر التي تنشأ عن الأدوات المالية والكيفية التي تمت بها إدارتها. وتتضمن هذه المخاطر -عادة، ولكنها لا تقتصر على، المخاطر الائتمانية، و مخاطر السيولة ومخاطر السوق.

٣٢أ إن تقديم الإفصاحات النوعية في سياق الإفصاحات الكمية يمكن المستخدمين من ربط الإفصاحات ذات الصلة وبالتالي تكوين صورة عامة لطبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية. ويسهم التفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تمكن المستخدمين -بشكلٍ أفضل- من تقويم تعرض المنشأة للمخاطر.

الإفصاحات النوعية

٣٣ لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها؛

(ب) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛

(ج) أي تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) للفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٣٤ لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) ملخص للبيانات الكمية بشأن تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة التقرير. ويجب أن يستند هذا الإفصاح إلى المعلومات المقدمة -داخلياً- إلى كبار موظفي إدارة المنشأة (كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة")، على سبيل المثال مجلس إدارة المنشأة أو رئيسها التنفيذي.

(ب) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٦-٤٢، في حدود ما لم يتم تقديمه وفقاً للبند (أ).

(ج) تركيزات المخاطر إذا لم تكن واضحة من الإفصاحات التي تم القيام بها وفقاً للبندين (أ) و(ب).

٣٥ إذا كانت البيانات الكمية المفصح عنها في نهاية فترة التقرير غير معبرة لتعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة، فيجب على المنشأة تقديم معلومات إضافية تكون معبرة.

المخاطر الائتمانية

النطاق و الأهداف

٣٥أ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٣٥و-٣٥ن على الأدوات المالية التي تنطبق عليها متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وبالرغم من ذلك:

(أ) للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقد ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل، تنطبق الفقرة ٣٥ي (أ) على تلك المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، أو أصول العقد أو مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها وفقاً للفقرة ٥.٥.١٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا تم تعديل تلك الأصول المالية في حين أنها تتجاوز موعد أستحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوم؛

(ب) لا تنطبق الفقرة ٣٥ك(ب) على مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل.

٣٥ب يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطرالائتمانية، والتي يتم القيام بها وفقاً للفقرات ٣٥و-٣٥ن، مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الائتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن توفر الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية:

(أ) معلومات بشأن ممارسات المنشأة لإدارة المخاطر الائتمانية وكيف أنها ترتبط بإثبات وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك الطرق، والافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة؛

(ب) معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقويم المبالغ الواردة في القوائم المالية والناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغييرات؛

(ج) معلومات بشأن تعرض المنشأة لمخاطر ائتمانية (أي المخاطر الائتمانية المتأصلة في الأصول المالية للمنشأة والارتباطات بتقديم إئتمان) بما في ذلك التركزات الكبيرة للمخاطر الائتمانية.

٣٥ج لا يلزم المنشأة أن تكرر المعلومات التي يتم عرضها بالفعل في مكان آخر، شريطة أن تُضمن المعلومات من خلال إشارات مرجعية من القوائم المالية إلى تقارير أخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر الذي يكون متاحاً لمستخدمي القوائم المالية عن نفس آجال القوائم المالية وفي الوقت نفسه. وبدون المعلومات المُضمنة من خلال الإشارات المرجعية، تُعد القوائم المالية غير مكتملة.

٣٥د لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٣٥ب، يجب على المنشأة (باستثناء ما هو محدد خلاف ذلك) أن تأخذ في الحسبان حجم التفاصيل التي ستفصح عنها، وقدر التركيز الذي ستضعه على الجوانب المختلفة لمتطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب للتجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى توضيحات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

٣٥هـ إذا كانت الإفصاحات المُقدمة وفقاً للفقرات ٣٥و-٣٥ن غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٣٥ب، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية التي تُعد ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

ممارسات إدارة المخاطر الائتمانية

٣٥و يجب على المنشأة أن توضح ممارساتها لإدارة المخاطر الائتمانية وكيف أنها ترتبط بإثبات وقياس المخاطر الائتمانية المتوقعة. ولتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم وتقويم:

(أ) كيف حددت المنشأة ما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت -بشكل كبير -منذ الإثبات الأولي، بما في ذلك، إذا ما كان وكيف:

(١) يتم إعتبار الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة وفقاً للفقرة ١١.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي تنطبق عليها؛

(٢) قد تم دحض الافتراض الوارد في الفقرة ١١.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بأنه قد حدثت زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي عندما تتجاوز الأصول المالية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً؛

(ب) تعريفات المنشأة للتعثر في السداد، بما في ذلك أسباب أختيار تلك التعريفات؛

(ج) كيف تم تجميع الأدوات في مجموعات إذا تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على أساس جماعي؛

(د) كيف حددت المنشأة أن أصولاً مالية تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(هـ) سياسة المنشأة للشطب، بما في ذلك المؤشرات على عدم وجود توقع معقول للاسترداد ومعلومات بشأن السياسة للأصول المالية التي يتم شطبها ولكنها لا تزال تخضع لنشاط الإنفاذ؛

(و) كيف قد تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٢.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لتعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيف قامت المنشاة:

(١) بتحديد مإذا كانت المخاطر الائتمانية على الأصل المالي، الذي قد تم تعديله عندما تم قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، قد تحسنت بالقدر الذي يعود به مخصص الخسارة ليتم قياسه بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهرا وفقاً للفقرة ٥.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(٢) بمراقبة القدر الذي يتم به -لاحقاً -إعادة قياس مخصص الخسارة على الأصول المالية التي تستوفي الضوابط الواردة في البند (١) بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٣٥ز يجب على المنشأة أن توضح المدخلات، والافتراضات وطرق التقدير المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في القسم ٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولهذا الغرض يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) أساس المدخلات والافتراضات وطرق التقدير المستخدمة في:

(١) قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً وعلى مدى العمر؛

(٢) تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت -بشكل كبير - منذ الإثبات الأولي؛

(٣) تحديد ما إذا كان أصل مالي يُعد أصلاً مالياً ذا مستوى ائتماني هابط.

(ب) كيف تم تضمين معلومات تطلعية للمستقبل في تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك أستخدام معلومات عن الاقتصاد الكلي؛

(ج) التغييرات في طرق التقدير أو الافتراضات الهامة التي تم إجراؤها خلال فترة التقرير وأسباب تلك التغييرات.

المعلومات الكمية و النوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة

٣٥ح لتوضيح التغيرات في مخصص الخسارة وأسباب تلك التغييرات، يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي، بحسب فئة الأداة المالية، وفي جدول، بحيث تظهر -بشكل منفصل -التغيرات خلال الفترة في:

(أ) مخصص الخسارة مقاساً بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً؛

(ب) مخصص الخسارة مُقاساً بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لـ:

(١) الأدوات المالية التي قد زادت مخاطرها الائتمانية -بشكل كبير -منذ الإثبات الأولي ولكنها لا تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(٢) الأصول المالية ذات المستوى الائتماني الهابط في تاريخ التقرير (ولكنها لا تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط)؛

(٣) المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، أو أصول العقد أو مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي يتم قياس مخصص الخسارة لها وفقاً للفقرة ١٥.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ج) الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط. وبالإضافة إلى المطابقة، يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة غير المخصومة عند الإثبات الأولي على الأصول المالية التي تم إثباتها -بشكل أولي -خلال فترة التقرير.

٣٥ط لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم التغيرات في مخصص الخسارة والتي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ٣٥ح، يجب على المنشاة أن تقدم توضيحاً للكيفية التي ساهمت بها التغيرات المهمة في المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية خلال الفترة في التغيرات في مخصص الخسارة. يجب أن يتم تقديم المعلومات -بشكل منفصل -عن الأدوات المالية التي تمثل مخصص الخسارة كما وردت في الفقرة ٣٥ح(أ)-(ب) ويجب أن تتضمن معلومات كمية ونوعية ملائمة. ومن أمثلة التغيرات في المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية التي ساهمت في التغيرات في مخصص الخسارة:

(أ) التغيرات بسبب الأدوات المالية المستحدثة أو المُقتناة خلال فترة التقرير؛

(ب) تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية الذي لا ينتج عنه إلغاء إثبات تلك الأصول المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) التغيرات بسبب الأدوات المالية التي تم إلغاء إثباتها (بما في ذلك تلك التي تم شطبها) خلال فترة التقرير؛

(د) التغيرات الناشئة عما إذا كان مخصص الخسارة يتم قياسه بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً أو على مدى العمر.

٣٥ي لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء إثبات وأثر مثل تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التكلفة المستنفدة قبل التعديل وصافي مكسب أو خسارة التعديل المُثبت للأصول المالية التي قد تم تعديل التدفقات النقدية التعاقدية لها خلال فترة التقرير عندما كان لديها مخصص خسارة مُقاس بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر؛

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية فترة التقرير للأصل المالي الذي قد تم تعديله منذ الإثبات الأولي في وقت تم فيه قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر والذي قد تم تغيير مخصص الخسارة له خلال فترة التقرير إلى مبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً.

٣٥ك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الآخرى على المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح بحسب فئة الأصل المالي عن:

(أ) المبلغ الذي يعبر –بشكل أفضل –عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير وذلك بدون الأخذ في الحسبان أي ضمان رهني مُحتفظ به أو تعزيزات إئتمانية أخرى (مثل اتفاقيات المقاصة التي لا تتأهل للمقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ب) وصف سردي للضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمان والتعزيزات الائتمانية الأخرى، بما في ذلك:

(١) وصف لطبيعة وجودة الضمان الرهني المُحتفظ به؛

(٢) توضيح أي تغيرات مهمة في جودة ذلك الضمان الرهني أو التعزيزات الائتمانية نتيجة لتدهور أو تغييرات في سياسات المنشأة للضمان الرهني خلال فترة التقرير؛

(٣) المعلومات بشأن الأدوات المالية التي لم تثبت لها المنشأة مخصص خسارة بسبب الضمان الرهني.

(ج) معلومات كمية بشأن الضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمان والتعزيزات الائتمانية الأخرى (على سبيل المثال، التحديد الكمي للقدر الذي به يقلل الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى من المخاطر الائتمانية) للأصول المالية ذات المستوى الائتماني الهابط في تاريخ التقرير.

٣٥ل يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ التعاقدي القائم على الأصول المالية التي تم شطبها خلال فترة التقرير ولا تزال تخضع لنشاط الإنفاذ.

التعرض للمخاطر الائتمانية

٣٥م لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقويم تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفهم التركزات الكبيرة لمخاطرها الائتمانية، يجب على المنشاة أن تفصح، بحسب درجات تصنيف المخاطر الائتمانية، عن إجمالي المبلغ الدفتري للأصول المالية والتعرض للمخاطر الائتمانية على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي. يجب أن يتم توفير هذه المعلومات -بشكل منفصل- للأدوات المالية:

(أ) التي يتم قياس مخصص الخسارة لها بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهراً؛

(ب) التي يتم قياس مخصص الخسارة لها بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر والتي تكون:

(١) أدوات مالية قد زادت مخاطرها الائتمانية -بشكل كبير- منذ الإثبات الأولي ولكنها لا تُعد أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط؛

(٢) أصولاً مالية ذات مستوى ائتماني هابط في تاريخ التقرير (ولكنها لا تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط)؛

(٣) مبالغ مستحقة التحصيل من مدينين تجاريين، أو أصول عقد أو مبالغ إيجار مستحقة التحصيل التي يتم قياس مخصص الخسارة لها وفقاً للفقرة ١٥.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ج) التي تُعد أصولاً مالية مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط.

٣٥ن للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقد ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل التي تطبق عليها المنشأة الفقرة ١٥.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تكون المعلومات المقدمة وفقاً للفقرة ٣٥م مستندة إلى مصفوفة المخصص (أنظر الفقرة ب٣٥.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٣٦ لجميع الأدوات المالية التي تقع في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، ولكن تلك التي لا تنطبق عليها متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة الإفصاح بحسب فئة الأداة المالية عن:

(أ) المبلغ الذي يعبر -بشكل أفضل- عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير دون الأخذ في الحسبان أي ضمان رهني محتفظ به أو تعزيزات ائتمانية أخرى (مثل اتفاقيات المقاصة غير المؤهلة للمقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛ وهذا الإفصاح ليس مطلوبا للأدوات المالية التي يعبر مبلغها الدفتري -بشكل أفضل- عن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية.

(ب) وصف للضمان الرهني المحتفظ به على أنه ضمانة والتعزيزات الائتمانية الأخرى، وآثارها المالية (على سبيل المثال تحديد كمي للمدى الذي إليه يقلل الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى من المخاطر الائتمانية) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يعبر -بشكل أفضل- عن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (سواءً أُفصِح عنه وفقاً للبند (أ) أو عُبِّر عنه بالمبلغ الدفتري للأداة المالية).

(ج) [حذفت]

(د) [حذفت]

٣٧ [حذفت]

الضمانات الرهنية والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تم الحصول عليها

٣٨ عند حصول المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال الفترة عن طريق تملك الضمان الرهني الذي تحتفظ بها على أنه ضمانة أو استدعاء تعزيزات ائتمانية أخرى (مثل الضمانات)، وتكون تلك الأصول مستوفية لضوابط الإثبات الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، فيجب على المنشأة الإفصاح لمثل هذه الأصول المحتفظ بها في تاريخ التقرير عما يلي:

(أ) طبيعة الأصول ومبالغها الدفترية؛

(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل -بسهولة -إلى نقد؛ سياساتها لاستبعاد مثل تلك الأصول أو لاستخدامها في عملياتها.

مخاطر السيولة

٣٩ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) تحليل لآجال استحقاق الالتزامات المالية غير المشتقة (بما في ذلك عقود الضمان المالي المُصدرة) والذي يظهر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية.

(ب) تحليل لآجال استحقاق الالتزامات المالية المشتقة. ويجب أن يشمل تحليل آجال الاستحقاق آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الالتزامات المالية المشتقة التي تكون آجال استحقاقها التعاقدية أساسية لفهم توقيت التدفقات النقدية (أنظر الفقرة ب١١ب).

(ج) وصف لكيفية إدارتها لمخاطر السيولة المتأصلة في البندين (أ) و(ب).

مخاطر السوق

تحليل الحساسية

٤٠ إذا لم تكن المنشأة تلتزم بالفقرة ٤١، يجب عليها الإفصاح عن:

(أ) تحليل حساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها في نهاية فترة التقرير، مع إظهار كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية ستتأثر بالتغيرات في متغير المخاطر ذات الصلة التي كانت محتملة -بشكل معقول -في ذلك التاريخ؛

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة، وأسباب مثل هذه التغيرات.

٤١ إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد تحليل حساسية، مثل القيمة المعرضة للمخاطر، يعكس الترابط بين متغيرات المخاطر (مثل معدلات الفائدة وأسعار الصرف) وتستخدمه لإدارة المخاطر المالية، فيمكن لها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة -أيضاً -الإفصاح عن:

(أ) توضيح الطريقة المستخدمة في إعداد مثل تحليل الحساسية هذا، والمعلمات والافتراضات الرئيسة المحددة للبيانات المقدمة؛

(ب) توضيح لهدف الطريقة المستخدمة والقيود التي قد ينتج عنها معلومات لا تعكس -بشكل كامل - القيمة العادلة للأصول والالتزامات المعنية.

الإفصاحات عن المخاطر الاخرى للسوق

٤٢ عندما تكون تحليلات الحساسية المفصح عنها وفقاً للفقرة ٤٠ أو ٤١ غير معبرة عن المخاطر الملازمة في أداة مالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية العام لا يعكس التعرض خلال العام)، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن السبب الذي تعتقد أنه من أجله تُعد تحليلات الحساسية غير معبرة عن المخاطر.

تحويلات الأصول المالية

٤٢أ تكمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢ب-٤٢ح، المتعلقة بتحويلات الأصول المالية، متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. يجب على المنشأة عرض الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٢ب-٤٢ح في ايضاح واحد في قوائمها المالية. يجب على المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها وكذلك لأي ارتباط مستمر بأصل محول، موجود في تاريخ التقرير، بغض النظر عن توقيت حدوث معاملة التحويل ذات الصلة. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في تلك الفقرات، تكون المنشأة قد حولت كل الأصل المالي او جزء منه (الأصل المالي المحول) إذا، وفقط إذا، قامت إما:

(أ) بتحويل الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من ذلك الأصل المالي؛ أو

(ب) بالابقاء على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من ذلك الأصل المالي، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى متلقي واحد أو أكثر في ترتيب.

٤٢ب يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

(أ) فهم العلاقة بين الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والالتزامات المرتبطة بها؛

(ب) تقويم طبيعة ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، والمخاطر المرتبطة بها.

٤٢ج ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح، فان المنشأة يكون لديها ارتباط مستمر بأصل مالي محولإذا ابقت المنشأة، كجزء من التحويل، على أي حقوق او التزامات تعاقدية متأصلة في الأصل المالي المحول أو حصلت على أي حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة تتعلق بالأصل المالي المحول. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح، فإن أياً مما يلي لا يشكل ارتباطاً مستمراً:

(أ) الاقرارات والضمانات العادية المتعلقة بتحويل مزيف ومفاهيم المعقولية وحسن النية والتعاملات النزيهة التي يمكنها ابطال التحويل نتيجة إجراء قانوني؛ أو

(ب) العقـود الآجـلة والخيارات والعقـود الأخـرى لإعادة اقتناء أصل مالي تم تحويله يكون سعر العقد (أو سعر الممارسة) له هو القيمة العادلة للأصل المالي المحول؛ أو

(ج) الترتيب الذي تبقي المنشأة بموجبه على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى منشأة واحدة أو أكثر ويتم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٣.٢.٥(أ)-(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها

٤٢د قد تكون المنشأة قد قامت بتحويل أصول مالية بطريقة يكون فيها جزء من الأصول المالية المحولة أو كلها غير مؤهلة لإلغاء الإثبات. ولتحقيق الأهداف الموضحة في الفقرة ٤٢ب (أ)، يجب على المنشأة الإفصاح في كل تاريخ تقرير، لكل فئة للأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها عما يلي:

(أ) طبيعة الأصول المحولة.

(ب) طبيعة مخاطر ومزايا الملكية التي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف لطبيعة العلاقة بين الأصول المحولة والالتزامات المرتبطة بها، بما في ذلك القيود الناشئة عن التحويل عند استخدام المنشأة المعدة للتقرير للأصول المحولة.

(د) جدول يبين القيمة العادلة للأصول المحولة، والقيمة العادلة للالتزامات المرتبطة بها وصافي المركز (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المحولة والقيمة العادلة للالتزامات المرتبطة بها)، عندما يكون للطرف المقابل (أو الأطراف المقابلة) في الالتزامات ذات الصلة حق الرجوع -فقط- على الأصول المحولة..

(هـ) المبالغ الدفترية للأصول المحولة والالتزامات المرتبطة بها، عندما تستمر المنشأة في إثبات جميع الأصول المحولة.

(و) إجمالي المبلغ الدفتري للأصول الأصلية قبل التحويل، والمبلغ الدفتري للأصول التي تستمر المنشأة في إثباتها، والمبلغ الدفتري للالتزامات المرتبطة بها، عندما تستمر المنشأة في إثبات الأصول في حدود ارتباطها المستمر (أنظر الفقرات ٣.٢.٦(ج)(٢) و٣.٢.١٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

الأصول المالية المحولة التي يتم إلغاء إثباتها في مجملها

٤٢هـ لتحقيق الأهداف المبينة في الفقرة ٤٢ب(ب)، عندما تقوم المنشأة بإلغاء إثبات الأصول المالية المحولة في مجملها (أنظر الفقرة ٣.٢.٦(أ) و(ج)(١) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩) ولكن يكون لديها ارتباط مستمر بها، فيجب على المنشأة الإفصاح، كحدٍ أدنى، عما يلي لكل نوع من الارتباط المستمر في كل تاريخ تقرير:

(أ) المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة وتعبر عن ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، والبنود المستقلة التي يتم فيها إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأصول والالتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تعبر عن ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها.

(ج) المبلغ الذي يعبر -بشكل أفضل- عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسائر من ارتباطها المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، ومعلومات تظهر كيف يتم تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسائر.

(د) التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة المطلوبة، أو التي قد تكون مطلوبة، لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها (أي سعر الممارسة في اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى واجبة السداد إلى المحول إليه فيما يتعلق بالأصول المحولة. وإذا كان التدفق النقدي متغيرا فيجب عندئذ أن يستند المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه إلى الشروط الموجودة في كل تاريخ تقرير.

(هـ) تحليل لآجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة المطلوبة، أو التي قد تكون مطلوبة، لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها أو المبالغ الأخرى واجبة السداد إلى المحول إليه فيما يتعلق بالأصول المحولة، بحيث يظهر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لارتباط المنشأة المستمر.

(و) معلومات نوعية توضح وتؤيد الإفصاحات الكمية المطلوبة الواردة في (أ)-(هـ).

٤٢و يمكن للمنشأة تجميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٢هـ فيما يتعلق بأصل معين إذا كانت المنشأة لديها أكثر من نوع واحد من الارتباط المستمر بذلك الأصل المالي الذي تم إلغاء إثباته، والتقرير عنه تحت نوع واحد من الارتباط المستمر.

٤٢ز بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل نوع من الارتباط المستمر:

(أ) المكسب أو الخسارة الذي تم إثباتها في تاريخ تحويل الأصول.

(ب) الدخل والمصروفات التي تم إثباته، في كل من فترة التقرير وبشكل مُجمع، من ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها (مثال تغيرات القيمة العادلة للأدوات المشتقة).

(ج) إذا كان إجمالي مبلغ المتحصلات من نشاط التحويل (الذي يتأهل لإلغاء الإثبات) في فترة تقرير غير موزع بالتساوي على مدار فترة التقرير (مثلا أن تحدث نسبة كبيرة من إجمالي مبلغ نشاط التحويل في الأيام الختامية لفترة التقرير) فيجب الإفصاح عما يلي:

(١) متى حدثت النسبة الأكبر من نشاط التحويل خلال فترة التقرير تلك (مثلا الأيام الخمسة الأخيرة قبل نهاية فترة التقرير)،

(٢) المبلغ (مثلا المكاسب أو الخسائر ذات الصلة) الذي تم إثباته من نشاط التحويل في ذلك الجزء من فترة التقرير،

(٣) إجمالي مبلغ المتحصلات من نشاط التحويل في ذلك الجزء من فترة التقرير.

يجب على المنشأة تقديم هذه المعلومات لكل فترة يتم عرض قائمة دخل شامل لها.

المعلومات التكميلية

٤٢ح يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٢ب.

التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٤٢ط في فترة التقرير التي تنطوي على تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) صنف القياس الأصلي والمبلغ الدفتري المُحددان وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو وفقاً للإصدار السابق للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (إذا كان المدخل الذي أختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يشمل أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي بسبب المتطلبات المختلفة)؛

(ب) صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري المُحددان وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) مبلغ أي أصول مالية أو التزامات مالية في قائمة المركز المالي تم وسمها - سابقاً - على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ولكنها لم تعد توسم كذلك، مع تمييز تلك التي يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ من المنشأة أن تُعيد تصنيفها عن تلك التي تختار المنشأة أن تعيد تصنيفها اعتباراً من تاريخ التطبيق الأولي.

وفقاً للفقرة ٢٠٢٠٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تبعاً للمنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تنطوي المعاملة على أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. وبناءً عليه، قد ينتج عن هذه الفقرة الإفصاح عن أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. ويجب على المنشأة أن تعرض تلك الإفصاحات الكمية في جدول ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبة.

٤٢ي في فترة التقرير التي تنطوي على تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية لتمكين المستخدمين من فهم:

(أ) كيف قامت بتطبيق متطلبات التصنيف الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك الأصول المالية التي تغير تصنيفها كنتيجة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) أسباب أي وسم أو إلغاء وسم أصول مالية أو التزامات مالية عل أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التطبيق الأولي.

وفقاً للفقرة ٧.٢.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تبعاً للمنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يمكن أن تنطوي المعاملة على أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي. وبناءً عليه، قد ينتج عن هذه الفقرة الإفصاح عن أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي.

٤٢ك في فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (أي عندما تتحول المنشأة من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الاصول المالية)، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ل-٤٢س من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٧.٢.١٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢ل عندما يكون مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عن التغييرات في تصنيفات الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بحيث تظهر -بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في المبالغ الدفترية على أساس أصناف قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أي التي لم تنتج عن تغيير في صفة القياس عند التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ب) التغيرات في المبالغ الدفترية الناشئة عن تغيير في صفة القياس عند التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

لا يلزم القيام بالإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة -بشكل أولي- متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢م عندما يكون مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تصنيفها بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة وللأصول المالية التي تم إعادة تصنيفها من القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كنتيجة للتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية في نهاية فترة التقرير؛

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير فيما لو أنه لم يتم إعادة تصنيف الأصول المالية أو الالتزامات المالية.

لا يلزم القيام بالإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة -بشكل أولي- متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢ن عندما يكون مطلوباً بموجب الفقرة ٤٢ك، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تصنيفها من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كنتيجة للتحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩:

(أ) معدل الفائدة الفعلي المُحدد في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة الذي تم إثباته.

إذا كانت المنشأة تعامل القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي على أنها المبلغ الدفتري الإجمالي الجديد في تاريخ التطبيق الأولي (أنظر الفقرة ٧.٢.١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، يجب القيام بالإفصاحات الواردة في هذه الفقرة لكل فترة تقرير إلى أن يتم إلغاء الإثبات. وبخلاف ذلك، لا يلزم القيام بالإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة -بشكل أولي- متطلبات التصنيف والقياس للأصول المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٢س عندما تعرض المنشأة الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ك–٤٢ن، يجب أن تسمح تلك الإفصاحات، والإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٥ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، بالمطابقة بين:

(أ) أصناف القياس المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وبين

(ب) فئة الأداة المالية

كما هي في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٢ع في تاريخ التطبيق للقسم ٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تُطالب المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تسمح بمطابقة مخصصات الهبوط الختامية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمخصصات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ مع مخصصات الخسارة الافتتاحية المُحددة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وللأصول المالية، يجب تقديم هذا الإفصاح بحسب أصناف قياس الأصول المالية ذات العلاقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ويجب أن يظهر -بشكل منفصل- أثر التغييرات في صنف القياس على مخصص الخسارة في ذلك التاريخ.

٤٢ف في فترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا تطالب المنشأة بأن تفصح عن مبالغ البنود المستقلة التي كان سيتم التقرير عنها وفقاً لمتطلبات التصنيف والقياس (التي تشمل المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المستنفدة للأصول المالية والهبوط الواردة في القسم ٤.٥ و٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩):

(أ) للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للفترات السابقة؛

(ب) لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ للفترة الحالية.

٤٢ص وفقاً للفقرة ٤.٢.٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا كان من غير العملي للمنشاة (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨) في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن تُقوِّم عنصر القيمة الزمنية للنقود المُعدل وفقاً للفقرات ب٤.١.٩ب–ب٤.١.٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوِّم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٤.١.٩ب–ب٤.١.٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الدفتري، في تاريخ التقرير، للأصول المالية التي قد تم تقويم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٤.١.٩ب–ب٤.١.٩د من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

٤٢ق وفقاً للفقرة ٥.٢.٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، إذا كان من غير العملي للمنشاة (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨) في تاريخ التطبيق الأولي أن تُقوِّم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدماً ضئيلة وفقاً للفقرة ب٤.١.١٢(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوِّم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون الاخذ في الحسبان استثناء ميزات الدفع مقدماً الوارد في الفقرة ب٤.١.١٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الدفتري، في تاريخ التقرير، للأصول المالية التي قد تم تقويم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان استثناء ميزات الدفع مقدماً الوارد في الفقرة ب٤.١.١٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأصول المالية.

تاريخ السريان والتحول

٤٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ إذا طبقت المنشاة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لفترات سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فلا يلزمها عرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣١-٤٢ بشأن طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية.

٤٤أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، فقد عدل الفقرات ٢٠، و٢١، و٢٣(ج) و(د)، و٢٧(ج) وب٥ من الملحق ب. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فيجب عندئذ تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٤ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٣(ج). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أبكر، فيجب أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر. وبالرغم من ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال والذي يكون له تاريخ استحواذ سابق لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة المحاسبة عن مثل هذا العوض وفقاً للفقرات ٦٥أ - ٦٥هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المعدل في ٢٠١٠).

٤٤ج يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١)، المُصدرين في فبراير ٢٠٠٨، لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ٣ لتلك الفترة الأبكر.

٤٤د عدل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨ الفقرة ٣(أ). ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وأن تطبق لتلك الفترة الأبكر التعديلات على الفقرة ١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، والفقرة ١ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ والفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المصدر في مايو ٢٠٠٨. ويُسمح للمنشأة تطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

٤٤هـ [حذفت]

٤٤و [حذفت]

٤٤ز عدل "تحسين الإفصاحات حول الأدوات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، المُصدر في مارس ٢٠٠٩، الفقرات ٢٧، و٣٩ وب١١، وأضاف الفقرات ٢٧أ، و٢٧ب، وب١٠أ وب١١أ- ب١١و. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ولا يلزم المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب التعديلات:

(أ) لأي فترة سنوية أو أولية، بما يشمل أي قائمة مركز مالي، يتم عرضها ضمن فترة مقارنة سنوية تنتهي قبل ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، أو

(ب) لأي قائمة مركز مالي كما هي في بداية أبكر فترة مقارنة كما هي في تاريخ قبل ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩.

يُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة[١].

١ تم تعديل الفقرة ٤٤ز نتيجة لـ «إعفاء محدود للمنشآت المطبقة لأول مرة من إفصاحات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ المقارنة» (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١) المصدر في يناير ٢٠١٠. وقد عدل المجلس الفقرة ٤٤ز لتوضيح استنتاجاته والتحول المخطط له لـ «تحسين الإفصاحات حول الأدوات المالية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٤٤ح -٤٤ي [حذفت]

٤٤ك عدّل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٤٤ب. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر.

٤٤ل أضاف "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٣٢أ وعدل الفقرات ٣٤ و٣٦-٣٨. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤م حذف "الإفصاحات – تحويلات الأصول المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، المصدر في أكتوبر ٢٠١٠، الفقرة ١٣ وأضاف الفقرات ٤٢أ-٤٢ح، وب٢٩- ب٣٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١١ أو بعده. يُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات من تاريخ أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ولا يلزم المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب تلك التعديلات لأي فترة معروضة تبدأ قبل تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات.

٤٤ن [حذفت]

٤٤س عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١"الترتيبات المشتركة"، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٤٤ع عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣، و٢٨، و٢٩، والملحق أ وحذف الفقرات ٢٧-٢٧ب. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٤ف عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٢٧ب. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيقها معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٤٤ص أضاف "الإفصاحات - المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، المُصدر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرات ١٣أ-١٣و، وب٤٠- ب٥٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويجب على المنشأة تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب تلك التعديلات بأثر رجعي.

٤٤ق-٤٤ث [حذفت]

٤٤خ عدّل "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٣. يجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ ا"المنشآت الاستثمارية". وإذا قامت المنشأة بالتطبيق الأبكرلهذا التعديل، فيجب عليها -أيضاً – تطبيق جميع التعديلات المتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٤٤ذ [حذفت]

٤٤ض عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢ - ٥، و٨ - ١١، و١٤، و٢٠، و٢٨-٣٠، و٣٦، و٤٢ج-٤٢هـ، والملحق أ والفقرات ب١، وب٥، وب٩، وب١٠، وب٢٢، ب٢٧، وحذف الفقرات ١٢، و١٢أ، و١٦، و ٢٢-٢٤، و٣٧ و٤٤هـ، و٤٤و، و٤٤ح-٤٤ي، و٤٤ن، و٤٤ق-٤٤ث، و٤٤ذ، وب٤ والملحق د وأضاف الفقرات ٥أ، و١٠أ، و١١أ، و١١ب، و١٢ب-١٢د، و١٦أن و٢٠أ، و٢١أ-٢١د، و٢٢أ-٢٢ج، و٢٣أ-٢٣و، و٢٤أ-٢٤ز، و٣٥أ-٣٥ن، و٤٢ط-٤٢ق، و٤٤ض أ، وب٨أ-ب٨ي. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يلزم تطبيق تلك التعديلات على معلومات المقارنة المقدمة عن الفترات السابقة لتاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٤ض أ وفقاً للفقرة ٢٠١٠٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، للفترات السنوية السابقة لتاريخ ١ يناير ٢٠١٨، فإنه يجوز للمنشأة التطبيق الأبكر –فقط – للمتطلبات المتعلقة بعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة الواردة في الفقرات ٥.٧.١(ج)، و٥.٧.٧–٥.٧.٩، و١٤٠٢٠٧ وب٥.٧.٥-ب٥.٧.٢٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ دون تطبيق المتطلبات الأخرى الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا اختارت المنشأة تطبيق تلك المتطلبات فقط من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وأن تقدم على أساس مستمر الإفصاحات ذات الصلة المبينة في الفقرات ١٠–١١ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي (المعدل بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠))

٤٤أأ عدّل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٢ - ٢٠١٤"، المُصدر في سبتمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٤٤ص، وب٣٠ وأضاف الفقرة ب٣٠أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ او بعده، باستثناء أن تكون المنشأة ليست ملزمة بتطبيق التعديلات على الفقرتين ب٣٠ وب٣٠أ لأي فترة يتم عرضها تبدأ قبل الفترة السنوية التي تطبق المنشأة عليها تلك التعديلات. ويُسمح بالتطبيق الأبكر للتعديلات على الفقرات ٤٤ص، وب٣٠، وب٣٠أ. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ب ب عدّل "مبادرة الإفصاح" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرتين ٢١ وب٥. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لتلك التعديلات.

٤٤ج ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الفقرات ٢٩ و ب١١د. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٠

٤٥ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة".

الملحق أ
المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

المخاطر الائتمانية	هي مخاطر أن يتسبب طرف في أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر بامتناعه عن الوفاء بالتزامه.
درجات تصنيف المخاطر الائتمانية	تصنيف للمخاطر الائتمانية على أساس مخاطر حدوث تعثر في سداد الأداة المالية.
مخاطر العملة	هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
مخاطر معدل الفائدة	هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في معدلات الفائدة في السوق.
مخاطر السيولة	هي مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في الوفاء بالتزاماتها المرتبطة بالالتزامات المالية التي تتم تسويتها من خلال تسليم نقد أو أصل مالي آخر.
القروض واجبة السداد	القروض واجبة السداد هي التزامات مالية، بخلاف المبالغ قصيرة الأجل المستحقة للدائنين التجاريين وفقاً لشروط الائتمان العادية.
مخاطر السوق	هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لاداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. تشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: **مخاطر العملة**، و**مخاطر معدل الفائدة** و**مخاطر السعر الأخرى**.
مخاطر السعر الأخرى	مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك الناشئة عن **مخاطر معدل الفائدة** أو **مخاطر العملة**)، سواء كانت هذه التغيرات ناتجة عن عوامل خاصة بأداة مالية بعينها أو مُصدرها أو عن عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.

تم تعريف المصطلحات التالية في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، وتستخدم في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

- التكلفة المستنفدة لأصل مالي أاو التزام مالي
- أصل العقد
- أصول مالية ذات مستوى ائتماني هابط

- إلغاء الإثبات
- مشتقة
- توزيعات الأرباح
- طريقة الفائدة الفعلية
- أداة حقوق ملكية
- الخسائر الائتمانية المتوقعة
- القيمة العادلة
- أصل مالي
- عقد ضمان مالي
- أداة مالية
- التزام مالي
- التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- معاملة توقع
- إجمالي المبلغ الدفتري لأصل مالي
- أداة تحوط
- محتفظ به للمتاجرة
- مكاسب أو خسائر الهبوط
- مخصص الخسارة
- تجاوز موعد الاستحقاق
- أصول مالية مُشتراة أو مُستحدثة ذات مستوى ائتماني هابط
- تاريخ إعادة التصنيف
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزأ لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

ب١ تتطلب الفقرة ٦ قيام المنشأة بتجميع الأدوات المالية في فئات مناسبة لطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وأخذها في الحسبان لخصائص تلك الأدوات المالية. إن المنشأة هي التي تحدد الفئات الموضحة في الفقرة ٦ وعليه فإنها تتميز عن أصناف الأدوات المالية المحددة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم إثبات التغيرات في القيمة العادلة).

ب٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية، يجب على المنشأة كحد أدنى:

(أ) تمييز الأدوات التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة عن تلك التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) معالجة تلك الأدوات المالية الواقعة خارج نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أنها فئة أو فئات منفصلة.

ب٣ تقرر المنشأة - في ضوء ظروفها - حجم التفاصيل التي تقدمها لاستيفاء متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وحجم التأكيد الذي تضعه للجوانب المختلفة للمتطلبات وكيفية قيامها بتجميع المعلومات لإظهار الصورة كاملة بدون تجميع المعلومات ذات الخصائص المختلفة. ومن الضروري إحداث توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وحجب معلومات مهمة نتيجة لتجميع أكثر مما ينبغي. على سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تحجب معلومات مهمة عن طريق إدراجها ضمن قدر كبير من التفاصيل غير المهمة. وبالمثل لا يجوز للمنشأة الإفصاح عن معلومات تكون مجمعة بشكل يحجب فروقاً مهمة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها.

ب٤ [حذفت]

الإفصاحات الأخرى – السياسات المحاسبية (الفقرة ٢١)

ب٥ تتطلب الفقرة ٢١ الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي هي ذات صلة بفهم القوائم المالية. وللأدوات المالية، يمكن أن يشمل مثل هذا الإفصاح:

(أ) للالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

(١) طبيعة الالتزامات المالية التي قد وسمتها المنشأة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) الضوابط لهذا الوسم لمثل الالتزامات المالية عند الإثبات الأولي؛

(٣) كيف استوفت المنشأة الشروط الواردة في الفقرة ٤.٢.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لمثل هذا الوسم.

(أأ) للأصول المالية الموسومة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

(١) طبيعة الأصول المالية التي قد وسمتها المنشأة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) كيف استوفت المنشأة الضوابط الواردة في الفقرة ٤.١.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لمثل هذا الوسم.

(ب) [حذفت]

(ج) ماإذا كانت المحاسبة عن المشتريات والمبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية قد تمت على أساس تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسوية (انظر الفقرة ٣.١.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

(د) [حذفت]

(هـ) كيف يتم تحديد صافي المكاسب أو صافي الخسائر من كل صنف للأصول المالية (أنظر الفقرة ٢٠(أ))، على سبيل المثال، ما إذا كان صافي المكاسب أو الخسائر من البنود التي هي بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة تشمل دخل الفائدة او دخل توزيع الأرباح.

(و) [حذفت]

(ز) [حذفت]

تتطلب الفقرة ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) أيضاً من المنشآت الإفصاح، مع سياساتها المحاسبية المهمة أو إيضاحاتها الأخرى، عن الاجتهادات بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات، التي قامت بها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها الأثر الأكبر على المبالغ التي تم إثباتها في القوائم المالية.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية (الفقرات ٣١-٤٢)

ب٦ يجب إما تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣١-٤٢ في القوائم المالية أو تضمينها من خلال الربط المرجعي بين القوائم المالية وبعض التقارير الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطر، التي تتاح لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط كما هي للقوائم المالية وفي الوقت نفسه. وبدون المعلومات المُضمنة من خلال الربط المرجعي، فإن القوائم المالية تكون غير مكتملة.

الإفصاحات الكمية (الفقرة ٣٤)

ب٧ تتطلب الفقرة ٣٤(أ) إفصاحات عن بيانات كمية مختصرة بشأن تعرض المنشأة للمخاطر مستندة إلى المعلومات المقدمة داخليًا إلى كبار موظفي إدارة المنشأة. وعندما تستخدم المنشأة طرقا متعددة لإدارة التعرض للمخاطر، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات باستخدام الطريقة أو الطرق التي توفر المعلومات الأكثر ملاءمة وامكانية للاعتماد عليها. ويناقش معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الملاءمة وإمكانية الاعتماد.

ب٨ تتطلب الفقرة ٣٤(ج) إفصاحات بشأن تركزات المخاطر. وتنشأ تركزات المخاطر عن الأدوات المالية التي يكون لديها خصائص متشابهة وتتأثر -بشكل مشابه – بالتغيرات في الظروف الاقتصادية أو الظروف الأخرى. ويتطلب تحديد تركز المخاطر الاجتهاد مع الأخذ في الحسبان ظروف المنشاة. يجب أن يتضمن الإفصاح عن تركزات المخاطر:

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة للتركزات؛

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركز (مثل الطرف المقابل، أو المنطقة الجغرافية، أو العملة أو السوق)؛

(ج) مبلغ التعرض للمخاطر المرتبط بجميع الأدوات المالية التي تشترك في هذه الخاصية.

ممارسات إدارة المخاطر الائتمانية (الفقرات ٣٥و-٣٥ز)

ب٨أ تتطلب الفقرة ٣٥و(ب) الإفصاح عن معلومات بشأن الكيفية التي عرَّفت بها المنشأة التعسر في سداد الأدوات المالية المختلفة، وأسباب اختيار تلك التعريفات. فوفقاً للفقرة ٥.٥.٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يستند تحديد ما إذا كان ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إلى الزيادة في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي.

قد تشمل المعلومات بشأن تعريفات المنشأة للتعثر في السداد والتي سوف تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم الكيفية التي طبقت بها المنشأة متطلبات الخسائر الائتمانية المتوقعة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ما يلي:

(أ) العوامل النوعية والكمية التي أُخذت في الحسبان عند تعريف التعثر في السداد؛

(ب) ما إذا كانت التعريفات المختلفة قد تم تطبيقها على أنواع مختلفة من الأدوات المالية؛

(ج) الافتراضات بشأن نسبة التعافي (أي عدد الاصول المالية التي عادت إلى حالة السداد) بعد حدوث تعثر في سداد أصل مالي.

ب٨ب لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقويم سياسات المنشأة لإعادة الهيكلة والتعديل، تتطلب الفقرة ٣٥(و)(و)(٢) الإفصاح عن معلومات بشأن الكيفية التي تراقب بها المنشأة إلى أي مدى يتم -لاحقاً –قياس مخصص الخسارة الذي تم الإفصاح عنه -سابقاً - وفقاً للفقرة ٣٥(و)(١) بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣.٥.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. قد تشمل المعلومات الكمية، التي سوف تساعد المستخدمين في فهم الزيادة اللاحقة في المخاطر الائتمانية للأصول المالية المُعدلة، معلومات بشأن استيفاء الأصول المالية المُعدلة للضوابط الواردة في الفقرة ٣٥(و)(و) (١) التي لأجلها قد عاد مخصص الخسارة ليتم قياسه بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر (أي معدل التدهور).

ب٨ج تتطلب الفقرة ٣٥ز(أ) الإفصاح عن معلومات بشأن أساس المدخلات والافتراضات وطرق التقدير المُستخدمة لتطبيق متطلبات الهبوط الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. قد تشمل الافتراضات والمدخلات للمنشأة والمُستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة أو لتحديد مدى الزيادات في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي المعلومات التي تم الحصول عليها من المعلومات التاريخية الداخلية أو تقارير التصنيف والافتراضات بشأن العمر المتوقع للأدوات المالية وتوقيت بيع الضمان الرهني.

التغيرات في مخصص الخسارة (الفقرة ٣٥ح)

ب٨د وفقاً للفقرة ٣٥ح، فإن المنشأة مُطالبة بأن توضح أسباب التغيرات في مخصص الخسارة خلال الفترة. وبالإضافة إلى المطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لمخصص الخسارة، قد يكون من الضروري تقديم توضيح سردي للتغيرات. قد يتضمن هذا التوضيح السردي تحليل لأسباب التغيرات في مخصص الخسارة خلال الفترة، بما في ذلك:

(أ) تكوين المحفظة؛

(ب) حجم الأدوات المالية المُشتراة أو المستحدثة؛

(ج) حدة الخسائر الائتمانية المتوقعة.

ب٨هـ لارتباطات القروض وعقود الضمان المالي يتم إثبات مخصص الخسارة على أنه مخصص. ويجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن التغيرات في مخصص الخسارة للأصول المالية -بشكل منفصل -عن تلك التي لارتباطات القروض وعقود الضمان المالي. وبالرغم من ذلك، إذا كان الأصل المالي يتضمن كلا من مكون قرض (أصل مالي) ومكون ارتباط (أي ارتباط القرض) لم يتم سحبه ولا تستطيع المنشأة أن تميز -بشكل منفصل -الخسائر الائتمانية المتوقعة من مكون ارتباط القرض عن تلك التي من مكون الأصل المالي، فإنه ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباط القرض مع مخصص الخسارة للأصل المالي. وبالقدر الذي تتجاوز به الخسائر الائتمانية المتوقعة المجمعة المبلغ الدفتري الإجمالي للأصل المالي، فإنه ينبغي أن يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على أنها مخصص.

الضمان الرهني (الفقرة ٣٥ك)

ب٨و تتطلب الفقرة ٣٥ك الإفصاح عن المعلومات التي سوف تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى على مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا تطالب المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن القيمة العادلة للضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى كما أنها ليست مُطالبة بالتحديد الكمي للقيمة الدقيقة للضمان الرهني الذي تم تضمينه في حساب الخسائر الائتمانية المتوقعة (أي الخسارة في ظل التعثر في السداد).

ب٨ز قد يتضمن الوصف السردي للضمان الرهني وأثره على مبالغ الخسائر الائتمانية المتوقعة معلومات بشأن:

(أ) الأنواع الرئيسة من الضمان الرهني المُحتفظ بها على أنها ضمانة وتعزيزات ائتمانية أخرى (من أمثلتها الخطاب الذي يُعد ضمانات، والمشتقات الائتمانية واتفاقيات المقاصة التي لا تتأهل للمقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢)؛

(ب) حجم الضمان الرهني المُحتفظ به والتعزيزات الائتمانية الأخرى ومدى أهميته من حيث مخصص الخسارة؛

(ج) سياسات وآليات تقويم وإدارة الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى؛

(د) الأنواع الرئيسة من الأطراف المقابلة في الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى وجدارتها الائتمانية؛

(هـ) معلومات بشأن تركزات المخاطر ضمن الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى.

التعرض للمخاطر الائتمانية (الفقرات ٣٥م-٣٥ن)

ب٨ح تتطلب الفقرة ٣٥م الإفصاح عن معلومات بشأن المخاطر الائتمانية للمنشاة والتركزات المهمة للمخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير. يوجد تركز في المخاطر الائتمانية عندما يقيم عدد من الأطراف المقابلة في منطقة جغرافية أو يباشرون أنشطة متشابهة ويكون لديهم خصائص اقتصادية متشابهة تتسبب في أن تتأثر قدرتهم على الوفاء بالالتزامات التعاقدية - على نحو مماثل - بالتغيرات في الظروف الاقتصادية أو الظروف الأخرى. يجب على المنشاة أن تقدم معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كانت هناك مجموعات أو محافظ من الأدوات المالية لها سمات معينة يمكنها ـن تؤثر على جزء كبير من تلك المجموعة من الأدوات المالية مثل تركز مخاطر معينة. وقد يشمل هذا، على سبيل المثال، تركزات تجمعات القرض إلى القيمة، أو التركزات الجغرافية، أو تركزات الصناعة، أو تركزات نوع المُصدر.

ب٨ط يجب أن يتفق عدد درجات تصنيف المخاطر الائتمانية المستخدم للإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة ٣٥م مع العدد الذي تقوم المنشأة بالتقرير عنه لكبار موظفي الإدارة لأغراض إدارة المخاطر الائتمانية. وإذا كانت معلومات تجاوز موعد الاستحقاق هي المعلومات الوحيدة المتاحة الخاصة بالمقترض وتستخدم المنشأة معلومات تجاوز موعد الاستحقاق لتقويم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل كبير - منذ الإثبات الأولي وفقاً للفقرة ٥.٥.١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب على المنشأة أن تقدم تحليلاً لوضع تجاوز موعد الاستحقاق لتلك الأصول المالية.

ب٨ي عندما تكون المنشأة قد قامت بقياس الخسائر الائتمانية على أساس جماعي، فإن المنشأة قد لا تكون قادرة على تخصيص المبلغ الدفتري الإجمالي لأصول مالية منفردة أو التعرض للمخاطر الائتمانية من أرتباطات القروض وعقود الضمان المالي على درجات تصنيف المخاطر الائتمانية التي يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها. في تلك الحالة، ينبغي على المنشأة أن تطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٥م على تلك الأدوات المالية التي يمكن تخصيصها -بشكل مباشر - على درجة تصنيف المخاطر الائتمانية وأن تفصح -بشكل منفصل - عن المبلغ الدفتري الإجمالي للأدوات المالية التي تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها على أساس جماعي.

الحد الاقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية (الفقرة ٣٦(أ))

ب٩ تتطلب الفقرتان ٣٥ك(أ) و٣٦(أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يعبر -بشكل أفضل - عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية. وللأصل المالي، فإن هذا -عادة – هو إجمالي المبلغ الدفتري، صافٍ بعد طرح:

(أ) أي مبالغ تمت المقاصة بينها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢؛

(ب) أي مخصص خسارة تم إثباته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب١٠ تشمل الأنشطة التي ينشأ عنها مخاطر ائتمانية والحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية المرتبط بها، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) منح قروض للعملاء وإيداع ودائع في المنشآت الأخرى. وفي هذه الحالات، فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية هو المبلغ الدفتري للأصول المالية ذات الصلة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات، مثل عقود صرف عملات أجنبية، ومقايضات معدل فائدة ومشتقات ائتمانية. وعندما يتم قياس الأصل الناتج بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير سوف يساوي المبلغ الدفتري.

(ج) منح ضمانات مالية. وفي هذه الحالة، فإن الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية هو الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تدفعه المنشأة إذا تم استدعاء الضمان، الذي قد يكون أكبر -بشكل كبير – من المبلغ الذي تم إثباته على أنه التزام.

(د) إبرام ارتباط قرض لا رجعه فيه على مدار عمر التسهيل أو يمكن الرجوع فيه -فقط – استجابة لتغير عكسي ذي أهمية نسبية. وإذا كان المصدر لا يستطيع تسوية ارتباط قرض بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، فإن الحد الأقصى للتعرض الائتماني هو المبلغ الكامل للارتباط. وهذا لأنه من غير المؤكد ما إذا كان في المستقبل قد يستفاد من مبلغ أي جزء لم يتم سحبه. وقد يكون هذا أكبر -بشكل جوهري – من المبلغ الذي تم إثباته على أنه التزام.

إفصاحات مخاطر السيولة الكمية (الفقرات ٣٤(أ) و٣٩(أ) و(ب))

ب١٠أ وفقاً للفقرة ٣٤(أ)، فإن المنشأة تفصح عن بيانات كمية ملخصة بشأن تعرضها لمخاطر السيولة على أساس المعلومات التي يتم تقديمها داخليًا لكبار موظفي الإدارة. ويجب على المنشأة إيضاح كيف يتم تحديد تلك البيانات. وإذا كانت التدفقات الخارجة من النقد (أو أصل مالي آخر) مُضمنة في تلك البيانات التي من الممكن أن تكون إما أنها:

(أ) تحدث أبكر -بشكل كبير - عما هو وارد في البيانات، أو

(ب) تكون لمبالغ مختلفة -بشكل كبير – عن تلك المبينة في البيانات (على سبيل المثال للمشتقة التي تُضمن في البيانات على أساس صافي التسوية ولكن يكون للطرف المقابل فيها الخيار في طلب تسوية اجمالية)،

فإنه يجب على المنشأة أن تصرح بتلك الحقيقة وتقدم معلومات كمية تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم مدى هذه المخاطر ما لم تكن تلك المعلومات مُضمنة في تحليلات آجال الاستحقاق التعاقدية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩(أ) أو (ب).

ب١١ عند إعداد تحليلات آجال الاستحقاق المطلوبة بموجب الفقرة ٣٩(أ) و(ب)، فإن المنشأة تستخدم اجتهادها في تحديد العدد المناسب من النطاقات الزمنية. فعلى سبيل المثال، قد تحدد المنشأة أن النطاقات الزمنية التالية تُعد مناسبة:

(أ) لا يتجاوز شهرًا واحدا؛

(ب) يتجاوز شهرًا واحداً ولا يتجاوز ثلاثة أشهر؛

(ج) يتجاوز ثلاثة أشهر ولا يتجاوز سنة واحدة؛

(د) يتجاوز سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات.

ب١١أ عند الالتزام بالفقرة ٣٩(أ) و(ب)، لا يجوز للمنشأة أن تفصل مشتقة مُدْمَجَة عن أداة مالية مختلطة (مجمعة). ولمثل هذه الأداة، يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٣٩(أ).

ب١١ب تتطلب الفقرة ٣٩(ب) من المنشأة الإفصاح عن تحليل كمي لآجال استحقاق الالتزامات المالية المشتقة الذي يظهر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية إذا كانت آجال الاستحقاق التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لـ:

(أ) مقايضة معدل فائدة مع أجل استحقاق متبقي خمس سنوات في تحوط تدفق نقدي لأصل أو التزام مالي متغير السعر.

(ب) جميع ارتباطات القرض.

ب١١ج تتطلب الفقرة ٣٩(أ) و(ب) من المنشأة الإفصاح عن تحليلات آجال الاستحقاق للالتزامات المالية التي تظهر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لبعض الالتزامات المالية. في هذا الإفصاح:

(أ) عندما يكون للطرف المقابل اختيار توقيت دفع المبلغ، فإن الالتزام يخصص لأبكر فترة يمكن أن يطلب فيها من المنشأة الدفع. على سبيل المثال، الالتزامات المالية التي يمكن أن تكون المنشأة مطالبة بتسديدها عند الطلب (مثل الودائع تحت الطلب) التي يتم إدراجها ضمن نطاق زمني أبكر.

(ب) عندما تكون المنشأة مرتبطة بجعل المبالغ متاحة في أقساط، فإن كل قسط يخصص للفترة الأبكر التي يمكن أن يطلب فيها من المنشأة الدفع. على سبيل المثال، أن يُدرج ارتباط قرض لم يتم سحبه ضمن نطاق زمني يتضمن أبكر تاريخ يمكن أن يتم فيه سحبه.

(ج) لعقود الضمان المالي المُصدرة، يتم تخصيص الحد الأقصى لمبلغ الضمان إلى أبكر فترة يمكن أن يتم فيها استدعاء الضمان.

ب١١د إن المبالغ التعاقدية التي يتم الإفصاح عنها في تحليلات آجال الاستحقاق كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٩(أ) و(ب) هي التدفقات النقدية التعاقدية غير المخصومة. على سبيل المثال:

(أ) إجمالي التزامات عقد الإيجار (قبل طرح أعباء التمويل)؛

(ب) الأسعار المحددة في اتفاقيات آجلة لشراء أصول مالية مقابل نقد؛

(ج) صافي المبالغ لمقايضات معدل الفائدة المعوم عند الدفع/ الثابت عند الاستلام والتي يتم مُبادلتها بصافي التدفقات النقدية؛

(د) المبالغ التعاقدية التي تتم مُبادلتها في أداة مالية مشتقة (مثل مقايضة عملة) والتي يتم مُبادلتها بإجمالي التدفقات النقدية؛

(هـ) إجمالي ارتباطات القرض.

تختلف مثل تلك التدفقات النقدية غير المخصومة عن المبلغ المُضمن في قائمة المركز المالي لأن المبلغ في تلك القائمة يستند إلى تدفقات نقدية مخصومة. وعندما يكون المبلغ واجب السداد غير ثابت، فإن المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه يتم تحديده بالرجوع إلى الظروف الموجودة في نهاية فترة التقرير. على سبيل المثال، عندما يتقلب المبلغ واجب السداد مع التغيرات في مؤشر، يمكن أن يستند المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه إلى مستوى المؤشر في نهاية الفترة.

ب١١هـ تتطلب الفقرة ٣٩(ج) من المنشأة توضيح كيف تدير المنشأة مخاطر السيولة المتأصلة في البنود التي يتم الإفصاح عنها ضمن الإفصاحات الكمية المطلوبة في الفقرة ٣٩(أ) و(ب). ويجب على المنشأة الإفصاح عن تحليل آجال استحقاق الأصول المالية التي تحتفظ بها لإدارة مخاطر السيولة (مثل الأصول المالية التي يمكن بيعها بسهولة أو التي يتوقع ان تولد تدفقات نقدية داخلة للوفاء بالتدفقات النقدية الخارجة على الالتزامات المالية)، إذا كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة ومدى مخاطر السيولة.

ب١١و تشمل العوامل الأخرى التي قد تأخذها المنشأة في الحسبان عند تقديم الإفصاح المطلوب في الفقرة ٣٩(ج)، ولكنها لا تقتصر على، ما إذا كانت المنشأة:

(أ) لديها تسهيلات اقتراض مرتبطة بها (مثل تسهيلات أوراق تجارية) أو تسهيلات ائتمانية أخرى (مثل تسهيلات ائتمان احتياطية) تستطيع الوصول إليها للوفاء باحتياجات السيولة؛ أو

(ب) تحتفظ بودائع في البنوك المركزية للوفاء باحتياجات السيولة؛ أو

(ج) لديها مصادر تمويل متنوعة جدا؛ أو

(د) لديها تركزات مهمة لمخاطر السيولة سواء في أصولها أو مصادر تمويلها؛ أو

(هـ) لديها إجراءات رقابة داخلية وخطط طوارئ لإدارة مخاطر السيولة؛ أو

(و) لديها أدوات تتضمن شروط التسديد المعجل (على سبيل المثال، عند تخفيض التصنيف الائتماني للمنشأة)؛ أو

(ز) لديها أدوات قد تتطلب تعيين ضمان (مثل طلب هامش ضمان للمشتقات)؛ أو

(ح) لديها أدوات تسمح للمنشأة باختيار ماإذا كانت ستقوم بتسوية التزاماتها المالية من خلال تسليم نقد (أو أصل مالي آخر) أو من خلال تسليم أسهمها الخاصة بها؛ أو

(ط) لديها أدوات تخضع لاتفاقيات مقاصة رئيسة.

ب١٢- ب١٦ [حذفت]

مخاطر السوق – تحليل الحساسية (الفقرات ٤٠ و٤١)

ب١٧ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) تحليل حساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة. ووفقاً للفقرة ب٣، تقرر المنشأة كيف تقوم بتجميع المعلومات لإظهار الصورة الكاملة بدون تجميع المعلومات ذات الخصائص المختلفة بشأن التعرض للمخاطر من بيئات اقتصادية مختلفة -بشكل كبير. على سبيل المثال:

(أ) قد تقوم منشأة، تعمل بالمتاجرة في الأدوات المالية، بالإفصاح عن هذه المعلومات للأدوات المالية المُحتفظ بها للمتاجرة -بشكل منفصل -عن تلك غير المُحتفظ بها للمتاجرة.

(ب) لا تجمع المنشأة تعرضها لمخاطر السوق من مناطق ذات تضخم جامح مع تعرضها لمخاطر السوق نفسها من مناطق ذات تضخم منخفض جداً.

وإذا كان لدى المنشأة تعرض لنوع واحد فقط من مخاطر السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط، فإنها لا تظهر معلومات مفصلة.

ب١٨ تتطلب الفقرة ٤٠(أ) أن يظهر تحليل الحساسية أثر التغيرات المحتملة -بشكل معقول – في متغير السوق ذي الصلة (مثل معدلات الفائدة السائدة في السوق، أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع) على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية). ولهذا الغرض:

(أ) المنشآت غير مطالبة بتحديد الربح أو الخسارة للفترة الذي كان يمكن أن تكون فيما لو كانت متغيرات المخاطر ذات الصلة مختلفة. وبدلا من ذلك، فإن المنشآت تفصح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية فترة التقرير على افتراض أن تغيرا محتملا -بشكل معقول – في متغير المخاطر ذي الصلة قد حدث في نهاية فترة التقرير وأنه قد تم تطبيقه على التعرض للمخاطر الموجودة في ذلك التاريخ. على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة التزام بمعدل معوم في نهاية السنة، فإن المنشأة تفصح عن الأثر على الربح او الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا كانت معدلات الفائدة قد تغيرت بمبالغ محتملة - بشكل معقول).

(ب) المنشآت غير مطالبة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير في نطاق التغيرات المحتملة -بشكل معقول – لمتغير المخاطر ذي الصلة. ويكفي الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود النطاق المحتمل -بشكل معقول.

ب١٩ عند تحديد ما يُعد تغيراً محتملاً -بشكل معقول - في متغير المخاطر ذي الصلة، ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان:

(أ) البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها. ولا يجوز أن يشمل تغير محتمل -بشكل معقول - خيارات بعيدة أو "الحالة الأسوأ" أو "اختبارات جهد". وعلاوة على ذلك، فإذا كان معدل التغير في متغير المخاطر المحدد مستقراً، فإنه لا يلزم المنشأة تعديل التغير المُختار المحتمل -بشكل معقول في متغير المخاطر. على سبيل المثال، على افتراض أن معدلات الفائدة هي ٥ في المائة وأن المنشأة تحدد أن تذبذبا بواقع ± ٥٠ نقطة أساس في معدلات الفائدة يُعد محتملاً -بشكل معقول. فإنها تفصح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت معدلات الفائدة ستتغير إلى ٥٠٤ في المائة أو ٥٠٥ في المائة. وفي الفترة التالية، قد زادت معدلات الفائدة إلى ٥٠٥ في المائة. فإن المنشأة تستمر في الاعتقاد بأن معدلات الفائدة قد تتذبذب بواقع ± ٥٠ نقطة أساس (أي بأن معدل التغير في معدلات الفائدة يكون مستقراً). تفصح المنشأة عن الأثر على الربح او الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت معدلات الفائدة ستتغير إلى ٥ في المائة أو ٦ في المائة. ولا تطالب المنشأة بتنقيح تقويمها بأن معدلات الفائدة قد تتذبذب -بشكل معقول -بواقع ±٥٠ نقطة أساس، ما لم يكن هناك دليل على أن معدلات الفائدة قد أصبحت أكثر تقلبا -بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي تقوم على مداه بإجراء التقويم. ويجب أن يظهر تحليل الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر محتملة -بشكل معقول - على مدار الفترة إلى حين عرض المنشأة لهذه الإفصاحات، والذي يكون -عادة - في فترة تقريرها السنوي التالية.

ب٢٠ تسمح الفقرة ٤١ للمنشأة باستخدام تحليل الحساسية الذي يعكس الترابط بين متغيرات المخاطر، مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر، إذا كانت تستخدم هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية. وينطبق هذا حتى إذا كانت مثل هذه المنهجية تقيس -فقط - الاحتمال للخسارة ولا تقيس الاحتمال للمكسب. وقد تلتزم مثل تلك المنشأة بالفقرة ٤١(أ) من خلال الإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر المستخدم (على سبيل المثال، ما إذا كان النموذج يعتمد على محاكاات مونت كارلو)، وتوضيح كيفية عمل النموذج والافتراضات الرئيسة (مثل فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة). وقد تفصح المنشآت -أيضًا - عن فترة المشاهدات التاريخية وترجيحاتها المطبقة على المشاهدات ضمن تلك الفترة وتوضيح كيفية التعامل مع الخيارات في العمليات الحسابية، وما هي التقلبات والارتباطات (أو بدلا من ذلك، محاكاات مونت كارلو للتوزيع الاحتمالي) التي يتم استخدامها.

ب٢١ يجب على المنشأة تقديم تحليلات الحساسية لكل أعمالها ولكن يجوز لها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية لفئات مختلفة من الأدوات المالية.

مخاطر معدل الفائدة

ب٢٢ تنشأ مخاطر معدل الفائدة عن الأدوات المالية التي تحمل فوائد وتم إثباتها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال، أدوات الدين التي يتم اقتناؤها أو إصدارها) وعن بعض الأدوات المالية التي لم يتم إثباتها في قائمة المركز المالي (مثل بعض ارتباطات القروض).

مخاطر العملة

ب٢٣ تنشأ مخاطر العملة (أو مخاطر صرف العملات الأجنبية) عن الأدوات المالية المُقومة بعملة أجنبية، أي بعملة بخلاف العملة الوظيفية التي يتم قياسها بها. ولغرض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، لا تنشأ مخاطر العملة عن الأدوات المالية التي هي بنود غير نقدية أو عن الأدوات المالية المُقومة بالعملة الوظيفية.

ب٢٤ يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة يكون للمنشأة تعرض كبير لها.

مخاطر الأسعار الأخرى

ب٢٥ تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى على الأدوات المالية بسبب التغيرات، على سبيل المثال، في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية. وللالتزام بالفقرة ٤٠، فقد تفصح المنشأة عن أثر انخفاض في مؤشر سوق أسهم محدد، أو سعر سلعة، أو متغير مخاطر آخر. على سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة ضمانات قيمة متبقية والتي تُعد أدوات مالية، فإن المنشأة تفصح عن زيادة أو انخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

ب٢٦ هناك مثالان للأدوات المالية التي ينشأ عنها مخاطر أسعار حقوق ملكية وهما: (أ) حيازة حقوق ملكية في منشأة أخرى و(ب) استثمار في صندوق أمانة والذي -بدوره- يحتفظ باستثمارات في أدوات حقوق ملكية. ومن الأمثلة الأخرى العقود الآجلة وخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أداة حقوق ملكية والمقايضات التي تعد أسعار حقوق المكية مؤشرا لها. وتتأثر القيم العادلة لمثل هذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية المحددة.

ب٢٧ وفقاً للفقرة ٤٠(أ)، فإن حساسية الربح أو الخسارة (التي تنشأ، على سبيل المثال، عن الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) يتم الإفصاح عنها -بشكل منفصل- عن حساسية الدخل الشامل الآخر (التي تنشأ، على سبيل المثال، عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية التي يتم عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر).

ب٢٨ الأدوات المالية التي تصنفها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية لا يتم إعادة قياسها. ولا يتأثر الربح أو الخسارة ولا حقوق الملكية بمخاطر أسعار حقوق الملكية لتك الأدوات. وبناء عليه، فإنه لا يُتطلب إجراء تحليل الحساسية.

إلغاء الإثبات (الفقرات ٤٢ج-٤٢ح)

الارتباط المستمر (الفقرة ٤٢ج)

ب٢٩ لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢ج-٤٢ح، يتم القيام بتقويم الارتباط المستمر بأصل مالي محول على مستوى المنشأة المعدة للتقرير. على سبيل المثال، إذا قامت منشأة تابعة بتحويل أصل مالي للمنشأة الأم ارتباط مستمر به إلى طرف ثالث غير ذي علاقة، فإن المنشأة التابعة لا تُضمن ارتباط المنشأة الأم، عند تقويم ما إذا كان لديها أرتباط مستمر بالأصل المحول في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية (أي عندما تكون المنشأة التابعة هي المنشأة معدة التقرير). وبالرغم من ذلك، تُضمن المنشأة الأم ارتباطها المستمر (أو الارتباط المستمر لعضو آخر ضمن المجموعة) بالأصل المحول من قبل المنشأة التابعة لها، عند تحديد ما إذا كان لديها ارتباط مستمر بالأصل المحول، في قوائمها المالية الموحدة (أي عندما تكون المجموعة هي المنشأة معدة التقرير).

ب٣٠ لا يكون للمنشأة ارتباط مستمر بأصل مالي محول إذا لم تكن، كجزء من التحويل، تبقي على أي حقوق أو التزامات تعاقدية متأصلة في الأصل المالي المحول ولا تقتني أي حقوق أو تتحمل أي التزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحول. ولا يكون للمنشأة ارتباط مستمر بالأصل المالي المحول إذا لم يكن لها حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المحول أو مسئولية تحت أي ظرف من الظروف للقيام بمدفوعات في المستقبل فيما يتعلق بالأصل المالي المحول. لا يتضمن مصطلح 'الدفع' في هذا السياق التدفقات النقدية للأصل المالي المُحول التي تقوم المنشأة بتحصيلها والمُطالبة بأن تعيدها إلى المُحول إليه.

ب٣٠أ عندما تحول المنشأة أصلاً مالياُ، فإنها قد تبقي على خدمة ذلك الأصل المالي مقابل رسوم يتم تضمينها فيه، على سبيل المثال، عقد خدمة. تقوم المنشأة بتقويم عقد الخدمة وفقاً للإرشادات الواردة في الفقرتين ٤٢ج وب٣٠ لتقرر ما إذا كان لدى المنشأة أرتباط مستمر كنتيجة لعقد الخدمة وذلك لأغراض متطلبات الإفصاح. على سبيل المثال، سيكون للقائم بالخدمة ارتباط مستمر بالأصل المالي الذي تم تحويله وذلك لاغراض متطلبات الإفصاح إذا كان رسم الخدمة يعتمد على مبلغ أو

توقيت التدفقات النقدية المُحصلة من الأصل المالي الذي تم تحويله. وبالمثل، يكون للقائم بالخدمة أرتباط مستمر لأغراض متطلبات الإفصاح إذا كان لن يتم دفع رسم ثابت بالكامل بسبب عدم أداء الأصل المالي المُحول. في تلك الأمثلة، يكون لدى القائم بالخدمة حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المُحول. ويُعد هذا التقويم غير معتمد على ما إذا كان الرسم الذي سيتم استلامه يُتوقع أن يعوض المنشأة -بشكل كافٍ - مقابل القيام بالخدمة.

ب٣١ قد ينتج الارتباط المستمر بأصل مالي محول عن النصوص التعاقدية في اتفاقية التحويل أو في اتفاقية منفصلة مع المحول إليه أو مع طرف ثالث تم الدخول فيها بخصوص التحويل.

الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها (الفقرة ٤٢د)

ب٣٢ تتطلب الفقرة ٤٢د إفصاحات عندما يكون جزء من الأصول المالية المحولة أو كلها غير مؤهلة لإلغاء الإثبات. وتلك الإفصاحات تكون مطلوبة في كل تاريخ تقرير تستمر المنشأة فيه في إثبات الأصول المالية المحولة، بغض النظر عن توقيت حدوث التحويلات.

أنواع الارتباط المستمر (الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح)

ب٣٣ تتطلب الفقرات ٤٢هـ-٤٢ح إفصاحات نوعية وكمية لكل نوع للارتباط المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها. ويجب على المنشأة تجميع ارتباطها المستمر بالأنواع التي تعبر عن تعرض المنشأة للمخاطر. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة تجميع ارتباطها المستمر بحسب نوع الأداة المالية (مثل ضمانات أو خيارات شراء) أو بحسب نوع التحويل (مثل بيع المبالغ تحت التحصيل، والتوريق وإقراض أوراق مالية).

تحليل آجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة (الفقرة ٤٢هـ(هـ))

ب٣٤ تتطلب الفقرة ٤٢هـ(هـ) من المنشأة الإفصاح عن تحليل آجال استحقاق التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها أو المبالغ الأخرى واجبة السداد للمحول إليه فيما يتعلق بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، بحيث يظهر آجال الاستحقاق التعاقدية المتبقية لارتباط المنشأة المستمر. ويميز هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة)، عن التدفقات النقدية التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعها (مثل خيارات البيع المكتوبة)، وعن التدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الشراء التي يتم شراؤها).

ب٣٥ يجب على المنشأة استخدام اجتهادها لتحديد عدد مناسب من النطاقات الزمنية عند إعداد تحليل آجال الاستحقاق المطلوب بموجب الفقرة ٤٢هـ(هـ). على سبيل المثال، قد تحدد المنشأة أن النطاقات الزمنية التالية لآجال الاستحقاق تُعد مناسبة:

(أ) لا تتجاوز شهرًا واحداً؛

(ب) تتجاوز شهرًا واحداً ولا تتجاوز ثلاثة أشهر؛

(ج) تتجاوز ثلاثة أشهر ولا تتجاوز ستة أشهر؛

(د) تتجاوز ستة أشهر ولا تتجاوز سنة واحدة؛

(هـ) تتجاوز سنة واحدة ولا تتجاوز ثلاث سنوات؛

(و) تتجاوز ثلاثة سنوات ولا تتجاوز خمس سنوات؛

(ز) تتجاوز خمس سنوات.

ب٣٦ إذا كان هناك نطاق من فترات الاستحقاق المحتملة، فإن التدفقات النقدية قد تتم إضافتها على أساس التاريخ الأقرب الذي يمكن أن يطلب فيه من المنشأة أو يسمح لها بالدفع.

المعلومات النوعية (الفقرة ٤٢هـ(و))

ب٣٧ تتضمن المعلومات النوعية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٢هـ (و) وصفاً للأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها وطبيعة الارتباط المستمر بها والغرض منه، والذي تم الإبقاء عليه بعد تحويل تلك الأصول. وتشمل –أيضًا –وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك:

(أ) وصفاً لكيفية إدارة المنشأة للمخاطر المتأصلة في ارتباطها المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها.

(ب) ما إذا كانت المنشأة مطالبة بتحمل الخسائر قبل أطراف أخرى، وتصنيف ومبالغ الخسائر التي تتحملها الأطراف التي تصنف حصصها في رتبة أقل من حصة المنشأة في الأصل (أي ارتباطها المستمر بالأصل).

(ج) وصف أي تعاملات مرتبطة بالتزامات بتقديم دعم مالي أو بإعادة شراء الأصل المالي المحول.

المكسب أو الخسارة من إلغاء الإثبات (الفقرة ٤٢ز(أ))

ب٣٨ تتطلب الفقرة ٤٢ز(أ) من المنشأة الإفصاح عن المكسب أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الإثبات المتعلق بالأصول المالية التي يكون للمنشأة ارتباط مستمر بها. ويجب على المنشأة الإفصاح عماإذا كان هناك مكسب او خسارة من إلغاء الإثبات تنشأ بسبب أن القيم العادلة لمكونات الأصل المُثبت -سابقاً (أي الحصة في الأصل الذي تم إلغاء إثباته والحصة المبقاة من قبل المنشأة) كانت تختلف عن القيمة العادلة للأصل المُثبت ككل –سابقاً. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة الإفصاح –أيضاً –عما إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد تضمنت مدخلات مهمة لم تكن مستندة إلى بيانات السوق الممكن رصدها، كما هو موضح في الفقرة ٢٧أ.

المعلومات التكميلية (الفقرة ٤٢ح)

ب٣٩ قد لا تكون الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٤٢د–٤٢ز كافية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٢ب. وإذا كان هذا هو الحال، يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تكون ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح. ويجب على المنشأة أن تقرر، في ضوء ظروفها، ما هو مقدار المعلومات الإضافية التي يلزمها تقديمها للوفاء باحتياجات المستخدمين وحجم التأكيد الذي تضعه للجوانب المختلفة للمعلومات الإضافية. ومن الضروري إحداث توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وحجب معلومات نتيجة لتجميع أكثر مما ينبغي.

المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرات ١٣أ–١٣و)

النطاق (الفقرة ١٣أ)

ب٤٠ الإفصاحات الواردة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ مطلوبة لجميع الأدوات المالية المثبتة التي تمت المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. بالإضافة إلى ذلك، فإن الأدوات المالية تكون واقعة ضمن نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ إذا كانت تخضع لترتيب مقاصة رئيس واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة تشمل أدوات ومعاملات مالية مشابهة، بغض النظر عما إذا كانت الأدوات المالية تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

ب٤١ تشمل الاتفاقيات المشابهة المشار إليها في الفقرتين ١٣أ وب٤٠ اتفاقيات المقاصة المشتقة، واتفاقيات إعادة الشراء الرئيسة العالمية، واتفاقيات إقراض أوراق مالية رئيسة عالمية، وأي حقوق ذات صلة بالضمان الرهني المالي. تشمل الأدوات المالية والمعاملات المشابهة المشار إليها في الفقرة ب٤٠ اتفاقيات المشتقات، والبيع وإعادة الشراء، واتفاقيات البيع العكسي وإعادة الشراء، واتفاقيات اقتراض أوراق مالية وإقراض أوراق مالية. ومن أمثلة الأدوات المالية التي لا تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ القروض وودائع العملاء في نفس المؤسسة (ما لم تتم المقاصة بينها في قائمة المركز المالي)، والأدوات المالية التي تخضع فقط لاتفاقية ضمان رهني.

الإفصاح عن المعلومات الكمية للأصول المالية المُثبتة والالتزامات المالية المُثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ (الفقرة ١٣ج)

ب٤٢ قد تخضع الأدوات المالية التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج لمتطلبات قياس مختلفة (على سبيل المثال، قد يتم قياس مبلغ واجب السداد متعلق باتفاقية إعادة شراء بالتكلفة المستنفدة، في حين أن الأداة المشتقة سوف يتم قياسها بالقيمة العادلة). ويجب على المنشأة إدراج الأدوات بمبالغها المُثبتة ووصف أي فروق قياس ناتجة في الإفصاحات ذات الصلة.

الإفصاح عن إجمالي مبالغ الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ (الفقرة ١٣ج(أ))

ب٤٣ تتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) بالأدوات المالية المثبتة التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وتتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) أيضًا بالأدوات المالية المثبتة التي تخضع لترتيب مقاصة رئيس واجبة النفاذ أو لاتفاقية مشابهة بغض النظر عما إذا كانت مستوفية لضوابط المقاصة. ولكن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ) لا تتعلق بأي مبالغ تم إثباتها نتيجة لاتفاقيات الضمان الرهني التي لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وبدلاً من ذلك، فإن المطلوب هو أن يتم الإفصاح عن مثل هذه المبالغ وفقاً للفقرة ١٣ج(د).

الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الفقرة ١٣ج (ب))

ب٤٤ تتطلب الفقرة ١٣ج(ب) من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي. ويتم الإفصاح عن مبالغ كلٍ من الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة التي تخضع للمقاصة بموجب الترتيب نفسه في إفصاحات الأصول الماليةٍ والالتزامات المالية. ولكن المبالغ التي يتم الإفصاح عنها (على سبيل المثال في جدول) تقتصر على المبالغ التي تخضع للمقاصة. على سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أصل مشتق مثبت والتزام مشتق مثبت مستوفيان لضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. إذا كان إجمالي مبلغ الأصل المشتق أكبر من إجمالي مبلغ الالتزام المشتق، فإن جدول الإفصاح عن الأصل المالي سيشمل مبلغ الأصل المشتق بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(أ)) ومبلغ الالتزام المشتق بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(ب)). ولكن في حين أن جدول الإفصاح عن الالتزام المالي سيشمل مبلغ الالتزام المالي بكامله (وفقاً للفقرة ١٣ج(أ)) الا أنه سيشمل -فقط -مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة ١٣ج(ب)) المساوي لمبلغ الالتزام المشتق.

الإفصاح عن صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي (الفقرة ١٣ج(ج))

ب٤٥ إذا كان للمنشأة أدوات تستوفي نطاق هذه الإفصاحات (كما هو محدد في الفقرة ١٣أ)، ولكنها لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(ج) تساوي المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(أ).

ب٤٦ يجب إجراء مطابقة بين المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(ج) ومبالغ البنود المستقلة الفردية المعروضة في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقرر أن تجميع أو تفصيل مبالغ البنود المستقلة الفردية في القوائم المالية يقدم معلومات أكثر ملاءمة، فيجب عليها إجراء مطابقة بين المبالغ المجمعة أو المفصلة التي يتم الإفصاح عنها الواردة في الفقرة ١٣ج(ج) مع مبالغ البنود المستقلة الفردية المعروضة في قائمة المركز المالي.

الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب مقاصة رئيس واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي لو لا ذلك لا تُضمن في الفقرة ١٣ج(ب) (الفقرة ١٣ج(د))

ب٤٧ تتطلب الفقرة ١٣ج(د) من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب مقاصة رئيس واجب النفاذ أو اتفاقية مشابهة والتي لو لا ذلك لا تُضمن في الفقرة ١٣ج(ب). وتشير الفقرة ١٣ج(د)(١) إلى المبالغ التي تتعلق بالأدوات المالية المثبتة والتي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (على سبيل المثال، الحقوق الحالية في المقاصة التي لا تستوفي الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، أو الحقوق المشروطة

في المقاصة التي تكون واجبة النفاذ وقابلة للممارسة –فقط – في حالة التعثر في السداد، أو فقط في حالة العجز عن الدفع أو الإفلاس لأي من الأطراف المقابلة).

ب٤٨ تشير الفقرة ١٣ج(د)(٢) إلى المبالغ التي تتعلق بالضمان الرهني المالي، بما في ذلك الضمان الرهني النقدي، سواء المستلم أو المرهون. يجب على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لهذه الأدوات المالية التي قد تم رهنها أو استلامها على أنها ضمان. وينبغي أن تكون المبالغ التي يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٣ج(د)(٢) متعلقة بالضمان الرهني الفعلي الذي تم استلامه أو رهنه وليس بأي مبالغ واجبة السداد أو مستحقة التحصيل تم إثباتها لرد او استرداد مثل ذلك الضمان الرهني.

القيود على المبالغ التي يتم الإفصاح عنها الواردة في الفقرة ١٣ج(د) (الفقرة ١٣د)

ب٤٩ عند الإفصاح عن المبالغ وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان آثار تضخيم الضمان الرهني بحسب الأداة المالية. وللقيام بذلك، يجب على المنشأة أولاً طرح المبالغ التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)(١) من المبلغ التي تم الإفصاح عنه وفقاً للفقرة ١٣ج(ج). ومن ثم، يجب على المنشأة قصر المبالغ التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)(٢) على المبلغ المتبقي الوارد في الفقرة ١٣ج(ج) فيما يتعلق بالأداة المالية ذات الصلة. ولكن إذا كانت الحقوق في الضمان الرهني يمكن إنفاذها عبر الأدوات المالية، فإنه يمكن إدراج مثل تلك الحقوق ضمن الإفصاح المقدم وفقاً للفقرة ١٣د.

وصف الحقوق في المقاصة التي تخضع لترتيبات مقاصة رئيسة واجبة النفاذ واتفاقيات مشابهة (الفقرة ١٣هـ)

ب٥٠ يجب على المنشأة وصف أنواع الحقوق في المقاصة والترتيبات المشابهة التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٣ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق. على سبيل المثال، يجب على المنشأة وصف حقوقها المشروطة. وللأدوات التي تخضع لحقوق في المقاصة لا تتوقف على حدث مستقبلي ولكنها لا تستوفي بقية الضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، يجب على المنشأة توضيح سبب (أسباب) عدم استيفاء الضوابط. ولأي ضمان مالي تم استلامه أو رهنه، يجب على المنشأة توضيح شروط اتفاقية الضمان الرهني (على سبيل المثال، متى يتم تقييد الضمان الرهني).

الإفصاح بحسب نوع الأداة المالية أو بحسب الطرف المقابل

ب٥١ قد يتم تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ)–(هـ) بحسب نوع الأداة المالية أو المعاملة (على سبيل المثال، اتفاقيات المشتقات، وإعادة الشراء وإعادة الشراء العكسي أو اتفاقيات اقتراض أوراق مالية وإقراض أوراق مالية).

ب٥٢ يمكن للمنشأة – بدلاً من ذلك - تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(أ)-(ج) بحسب نوع الأداة المالية، والإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٣ج(ج)-(هـ) بحسب الطرف المقابل. وإذا قامت المنشأة بتقديم المعلومات المطلوبة بحسب الطرف المقابل، فإن المنشأة ليست مطالبة بتحديد الأطراف المقابلة بأسمائها. ومع ذلك، فإن وسم الأطراف المقابلة (الطرف المقابل أ، أو الطرف المقابل ب، أو الطرف المقابل ج ... الخ) يجب أن يبقى ثابتاً من سنة لأخرى على مدى السنوات المعروضة للحفاظ على القابلية للمقارنة. ويجب أن تؤخذ الإفصاحات النوعية في الحسبان بحيث يكون بالإمكان تقديم المزيد من المعلومات عن أنواع الأطراف المقابلة. وعند تقديم إفصاح عن المبالغ الواردة في الفقرة ١٣ج(ج)–(هـ) بحسب الطرف المقابل، فإن المبالغ التي تكون مهمة - بشكل فردي – من حيث إجمالي مبالغ الطرف المقابل يجب الإفصاح عنها –بشكل منفصل – ويجب تجميع مبالغ الطرف المقابل المتبقية غير المهمة -بشكل فردي – في بند مستقل واحد.

أخرى

ب٥٣ الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب الفقرات ١٣ج–١٣هـ هي الحد الأدنى من المتطلبات. ولتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٣ب، قد يلزم المنشأة أن تكملها بإفصاحات (نوعية) إضافية، بالاعتماد على شروط ترتيبات المقاصة الرئيسة واجبة النفاذ والاتفاقيات ذات الصلة، بما في ذلك طبيعة الحقوق في المقاصة، وأثرها أو أثرها المحتمل على المركز المالي للمنشأة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٨

"القطاعات التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التقارير المالية الدولي ٨ "القطاعات التشغيلية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٨

القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساس

١ **يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.**

النطاق

٢ يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ) القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة:

(١) التي يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق مال وطني أو أجنبي أو سوق يتم التداول فيه خارج نظام التداول المعتاد، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) التي تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛

(ب) القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم:

(١) يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق مال وطني أو أجنبي أو سوق يتم التداول فيه خارج نظام التداول المعتاد، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(٢) تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

٣ إذا اختارت منشأة غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تفصح عن معلومات عن قطاعات لا تلتزم بهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فلا يجوز لها أن تصف المعلومات على أنها معلومات قطاعية.

٤ إذا تضمن تقرير مالي كلاً من القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم التي تكون في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إضافة إلى القوائم المالية المنفصلة، تكون المعلومات القطاعية مطلوبة - فقط – في القوائم المالية الموحدة.

القطاعات التشغيلية

٥ القطاع التشغيلي هو أحد مكونات المنشأة:

(أ) الذي يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتحمل عنها مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بمعاملات مع مكونات أخرى للمنشأة نفسها)،

(ب) الذي تُراجع نتائجه التشغيلية - بشكل منتظم – من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع، ولتقويم أدائه،

(ج) الذي تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

يمكن أن يقوم قطاع تشغيلي بأنشطة أعمال لم يكتسب منها إيرادات بعد، على سبيل المثال، عمليات بدء التشغيل يمكن اعتبارها قطاعات تشغيلية قبل أن تكتسب إيرادات.

٦ ليس بالضرورة أن يُعد كل جزء من المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءً من قطاع تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد لا تكتسب المراكز الرئيسية أو بعض الأقسام الوظيفية لشركة مساهمة إيرادات، أو قد تكتسب إيرادات تكون – فقط – عرضية لأنشطة المنشأة، ومن ثم لا تعد قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن خطط منافع ما بعد انتهاء التوظيف ليست قطاعات تشغيلية.

٧ يحدد مصطلح "متخذ القرارات التشغيلية الرئيس" وظيفة، وليس بالضرورة مديراً بمسمى محدد. تلك الوظيفة هي لتخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية في المنشأة وتقويم أدائها. وغالباً يكون متخذ القرارات التشغيلية الرئيس في المنشأة هو رئيسها التنفيذي أو رئيس العمليات، ولكنه، على سبيل المثال، قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو غيرهم.

٨ لكثير من المنشآت، تحدد الخصائص الثلاث للقطاعات التشغيلية الموضحة في الفقرة ٥ - بشكل واضح – قطاعاتها التشغيلية. بالرغم من ذلك، يمكن أن تعد المنشأة تقارير تُعرض فيها أنشطة أعمالها بطرق متنوعة. وإذا أستخدم متخذ القرارات التشغيلية الرئيس أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تحدد عوامل أخرى مجموعة واحدة من المكونات باعتبارها تشكل قطاعات تشغيلية للمنشأة، بما في ذلك طبيعة أنشطة الأعمال لكل مكون، ووجود مديرين مسئولين عنها، والمعلومات المقدمة لمجلس الإدارة.

٩ بشكل عام، يكون للقطاع التشغيلي مدير قطاع والذي يكون مسئولاً – بشكل مباشر – أمام متخذ القرارات التشغيلية الرئيس، ويحافظ على اتصال مستمر به لمناقشة الأنشطة التشغيلية، أو النتائج المالية، أو التوقعات، أو خطط القطاع. يحدد مصطلح "مدير القطاع " وظيفة، ليس بالضرورة مديراً بمسمى محدد. وقد يكون متخذ القرارات التشغيلية الرئيس هو – أيضاً – مدير قطاع لبعض القطاعات التشغيلية. ومدير واحد قد يكون مدير قطاع لأكثر من قطاع تشغيلي واحد. وإذا انطبقت الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على أكثر من مجموعة من مكونات التنظيم، ولكن هناك مجموعة واحدة - فقط – يكون مدراء القطاعات مسئولين عنها، فإن تلك المجموعة من المكونات هي التي تشكل القطاعات التشغيلية.

١٠ قد تنطبق الخصائص الواردة في الفقرة ٥ على اثنين أو أكثر من المجموعات المتداخلة من المكونات التي يكون المدراء مسؤولين عنها. يشار إلى ذلك الهيكل - أحيانا – على أنه شكل مصفوفة للتنظيم. فعلى سبيل المثال، في بعض المنشآت، يكون بعض المدراء مسؤولين عن خطوط إنتاج منتجات وخدمات مختلفة حول العالم، في حين يكون مدراء آخرون مسئولين عن مناطق جغرافية محددة. ويقوم متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بمراجعة النتائج التشغيلية لكلتا المجموعتين من المكونات - بشكل منتظم – وتكون المعلومات المالية متاحة لكلتيهما. في تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تحدد أي مجموعة من المكونات تشكل قطاعات تشغيلية بالاستناد إلى المبدأ الأساس.

القطاعات التي يتم التقرير عنها

١١ يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير - بشكل منفصل - عن المعلومات عن كل قطاع تشغيلي:

(أ) يكون قد تم تحديده وفقاً للفقرات ٥ - ١٠ أو ينتج من تجميع اثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقاً للفقرة ١٢،

(ب) يتجاوز الحدود الكمية الواردة في الفقرة ١٣.

تحدد الفقرات ١٤ - ١٩ حالات أخرى يجب فيها التقرير عن معلومات منفصلة عن القطاع التشغيلي.

ضوابط التجميع

١٢ غالبا ما تظهر القطاعات التشغيلية أداءً مالياً طويل الأجل متشابهاً إذا كانت لهذه القطاعات خصائص اقتصادية متشابهة. فعلى سبيل المثال، يتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح طويل الأجل لقطاعين تشغيليين متشابهاً إذا كانت خصائصهما الاقتصادية متشابهة. وقد يتم تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع يتفق مع المبدأ الأساس لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وكانت للقطاعات خصائص اقتصادية متشابهة، وكانت القطاعات متشابهة في كل من النواحي التالية:

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات؛

(ب) طبيعة العمليات الإنتاجية؛

(ج) نوع أو فئة عملاء منتجاتها وخدماتها؛

(د) الطرق المستخدمة لتوزيع منتجاتها وتقديم خدماتها؛

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية، إذا كان ذلك منطبقا، على سبيل المثال، المصارف، أو التأمين أو المرافق العامة.

الحدود الكمية

١٣ يجب على كل منشأة أن تقوم بالتقرير- بشكل منفصل - عن معلومات عن أي قطاع تشغيلي يستوفي أياً من الحدود الكمية التالية:

(أ) يبلغ إيراده الذي تم التقرير عنه، بما في ذلك كل من المبيعات للعملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، ١٠٪ أو أكثر من الإيراد المجمع، الداخلي والخارجي لجميع القطاعات التشغيلية.

(ب) يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها ١٠٪ أو أكثر من أيهما أكبر، بالمبلغ المطلق، من (١) الربح المجمع الذي تم التقرير عنه لجميع القطاعات التشغيلية التي لم تقم بالتقرير عن خسارة و(٢) الخسارة المجمعة التي تم التقرير عنها لجميع القطاعات التشغيلية التي قامت بالتقرير عن خسارة.

(ج) تبلغ أصوله ١٠٪ أو أكثر من الأصول المجمعة لجميع القطاعات التشغيلية.

يمكن أن تعد القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أياً من الحدود الكمية قطاعات يتم التقرير عنها، ويُفصح عنها - بشكل منفصل - إذا اعتقدت الإدارة أن المعلومات عن القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

١٤ يمكن للمنشأة أن تجمع المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي الحدود الكمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي الحدود الكمية لتقديم قطاع يمكن التقرير عنه - فقط - إذا كان للقطاعات التشغيلية خصائص اقتصادية متشابهة وتشترك في أغلبية ضوابط التجميع المدرجة في الفقرة ١٢.

١٥ إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي تم التقرير عنه من قبل القطاعات التشغيلية يشكل أقل من ٧٥٪ من إيراد المنشأة، فإنه يجب تحديد قطاعات تشغيلية إضافية على أنها قطاعات يتم التقرير عنها (حتى إذا لم تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٣) إلى أن يُدرج ٧٥٪ - على الأقل - من إيراد المنشأة في القطاعات التي يتم التقرير عنها.

١٦ يجب تجميع المعلومات عن أنشطة الأعمال الأخرى، والقطاعات التشغيلية التي لا يتم التقرير عنها، والإفصاح عنها في تصنيف "جميع القطاعات الأخرى" - بشكل منفصل – عن بنود المطابقة الأخرى في المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨. ويجب توضيح مصادر الإيرادات المدرجة في تصنيف "جميع القطاعات الأخرى".

١٧ إذا رأت الإدارة أن أحد القطاعات التشغيلية، المُحدد في الفترة السابقة مباشرةً على أنه قطاع يتم التقرير عنه، لا يزال مهماً، فإنه يجب الاستمرار في التقرير عن معلومات ذلك القطاع – بشكل منفصل – في الفترة الحالية، حتى ولو لم يعد يستوفي ضوابط القطاعات التي يتم التقرير عنها الواردة في الفقرة ١٣.

١٨ إذا تم تحديد قطاع تشغيلي خلال الفترة الحالية على أنه قطاع يتم التقرير عنه وفقاً للحدود الكمية، فإنه يجب أن يُعاد عرض البيانات القطاعية للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة؛ لتعكس القطاع الذي يتم التقرير عنه حديثاً على أنه قطاع منفصل، حتى إذا لم يستوفِ ذلك القطاع ضوابط القطاعات التي يتم التقرير عنها الواردة في الفقرة ١٣ خلال تلك الفترة السابقة، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

١٩ قد يكون هناك حد عملي لعدد القطاعات التي يتم التقرير عنها والتي تفصح عنها المنشأة – بشكل منفصل - والذي بعده قد تصبح المعلومات القطاعية مفصلةً أكثر مما يجب. ورغم عدم تحديد حد دقيق، إلا أنه عندما يزيد عدد القطاعات التي يتم التقرير عنها وفقاً للفقرات ١٣– ١٨ عن عشرة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم الوصول إلى حد عملي.

الإفصـــــــاح

٢٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

٢١ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٢٠، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فترة تعرض عنها قائمة الدخل الشامل:

(أ) معلومات عامة كما هو موضح في الفقرة ٢٢.

(ب) معلومات عن الربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة المدرجة في الربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع، وأساس القياس كما هو موضح في الفقرات ٢٣-٢٧.

(ج) مطابقة مجاميع إيرادات القطاع، والربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع والبنود الأخرى ذات الأهمية النسبية مع المبالغ المقابلة لها في المنشأة، كما هو موضح في الفقرة ٢٨.

يُتطلب إجراء مطابقات للمبالغ في قائمة المركز المالي للقطاعات التي يتم التقرير عنها مع المبالغ في قائمة المركز المالي للمنشأة لكل تاريخ تُعرض فيه قائمة مركز مالي. ويجب أن يُعاد عرض معلومات الفترات السابقة كما هو موضح في الفقرتين ٢٩ و٣٠.

المعلومات العامة

٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية:

(أ) العوامل المستخدمة لتحديد قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها، بما في ذلك أساس التنظيم (على سبيل المثال، ما إذا كانت الإدارة قد اختارت تنظيم المنشأة بناءً على الاختلافات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، أو البيئات التنظيمية، أو مجموعة من العوامل، وما إذا كانت القطاعات التشغيلية قد تم تجميعها)؛

(أأ) الأحكام التي تمت بواسطة الإدارة في تطبيق معيار التجميع في الفقرة ١٢. ويشمل ذلك وصفاً ملخصاً عن القطاعات التشغيلية التي تم تجميعها بهذه الطريقة والمؤشرات الاقتصادية التي تم تقويمها في تحديد أن القطاعات التشغيلية المجمعة ذات خصائص مماثلة؛

(ب) أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع يتم التقرير عنه إيراداته.

المعلومات عن الربح أو الخسارة، والأصول والالتزامات

٢٣ يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير عن قياس للربح أو الخسارة لكل قطاع يتم التقرير عنه. ويجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير عن قياس لإجمالي الأصول والإلتزامات لكل قطاع يتم التقرير عنه إذا كانت مثل هذه المبالغ يتم توفيرها - بشكل منتظم – لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة. ويجب على المنشأة - أيضاً– أن تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المبالغ المحددة تُدرج في قياس ربح أو خسارة القطاع الذي يتم مراجعته من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة، أو أنها بخلاف ذلك يتم توفيرها - بشكل منتظم – لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس، حتى إذا لم تكن تُدرج في قياس ربح أو خسارة القطاع:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين؛

(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى لنفس المنشأة؛

(ج) إيراد الفائدة؛

(د) مصروف الفائدة؛

(هـ) الاستهلاك والإطفاء؛

(و) بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية التي يُفصح عنها وفقاً للفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ "**عرض القوائم المالية**" (المُنقح في ٢٠٠٧)؛

(ز) حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية؛

(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل؛

(ط) البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية بخلاف الاستهلاك والإطفاء.

يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير عن إيراد الفائدة – بشكل منفصل – عن مصروف الفائدة لكل قطاع يتم التقرير عنه ما مالم تكن معظم إيرادات القطاع من الفائدة ويعتمد متخذ القرارات التشغيلية الرئيس – بشكل أساس – على صافي إيراد الفائدة لتقويم أداء القطاع واتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع. في تلك الحالة، يمكن للمنشأة أن تقوم بالتقرير عن إيراد الفائدة لذلك القطاع بالصافي بعد طرح مصروف الفائدة وأن تفصح عن قيامها بذلك.

٢٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية لكل قطاع يتم التقرير عنه إذا كانت المبالغ المحددة تُدرج في قياس أصول القطاع الذي يتم مراجعته من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس، أو بخلاف ذلك يتم توفيرها - بشكل منتظم – لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس، حتى إذا لم تكن تُدرج في قياس أصول القطاع:

(أ) مبلغ الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية،

(ب) مبالغ الإضافات للأصول غير المتداولة[1] بخلاف الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وصافي أصول المنافع المحددة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف") والحقوق التي تنشأ بموجب عقود التامين.

١ للأصول المصنفة وفقاً للعرض بحسب السيولة، فان الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشمل المبالغ المُتوقع استردادها خلال مدة تتجاوز أثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

القياس

٢٥ يجب أن يكون المبلغ الذي يتم التقرير عنه لكل بند للقطاع هو القياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس لأغراض اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقويم أدائه. إن التعديلات والإستبعادات التي يتم القيام بها عند إعداد القوائم المالية للمنشأة وتخصيص الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب أو الخسائر يجب أن تُدرج عند تحديد الربح أو الخسارة التي يتم التقرير عنها للقطاع - فقط -إذا كانت تُدرج في قياس ربح أو خسارة القطاع التي تستخدم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس. وبالمثل، فإن الأصول والالتزامات التي يجب التقرير عنها لهذا القطاع هي فقط الأصول والالتزامات التي تُدرج في قياسات أصول القطاع والتزامات القطاع التي تستخدم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس. وإذا تم تخصيص مبالغ للربح أو الخسارة التي يتم التقرير عنها للقطاع، أو لأصول أو لالتزامات القطاع، فإن تلك المبالغ يجب أن تُخصص على أساس معقول.

٢٦ إذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم قياساً واحداً فقط لربح أو خسارة القطاع التشغيلي، أو لأصول القطاع أو لالتزامات القطاع في تقويم أداء القطاع واتخاذ القرارات حول كيفية تخصيص الموارد، فإن يجب أن يتم التقرير عن ربح أو خسارة القطاع وأصوله والتزاماته بتلك القياسات. وإذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم أكثر من قياس لربح أو خسارة القطاع التشغيلي أو لأصول القطاع أو لالتزامات القطاع، فإن القياسات التي يتم التقرير عنها يجب أن تكون هي تلك التي تعتقد الإدارة أنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر اتفاقاً مع تلك المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في القوائم المالية للمنشأة.

٢٧ يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً لقياسات ربح أو خسارة القطاع، وأصول القطاع والتزامات القطاع لكل قطاع يتم التقرير عنه. وكحد أدنى، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التي يتم التقرير عنها.

(ب) طبيعة أي فروق بين قياسات أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها وربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨). ويمكن أن تشمل تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف التي يتم تحملها - بشكل مركزي – والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

(ج) طبيعة أي فروق بين قياسات أصول القطاعات التي يتم التقرير عنها وأصول المنشأة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨). ويمكن أن تشمل تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول ذات الاستخدام المشترك، والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

(د) طبيعة أي فروق بين قياسات التزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها والتزامات المنشأة (إذا لم يكن ذلك واضحاً من المطابقات الموضحة في الفقرة ٢٨) وقد تشمل تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الالتزامات ذات الاستخدام المشترك، والتي تعد ضرورية لفهم المعلومات القطاعية التي تم التقرير عنها.

(هـ) طبيعة أي تغييرات عن الفترات السابقة في طرق القياس المستخدمة لتحديد الربح أو الخسارة التي يتم التقرير عنها للقطاع وأثر تلك التغييرات، إن وجد، على قياس ربح أو خسارة القطاع.

(و) طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متماثلة على القطاعات التي يتم التقرير عنها. على سبيل المثال، قد تخصص منشأة مصروف الاستهلاك على قطاع دون تخصيص الأصول القابلة للاستهلاك المتعلقة بالاستهلاك على ذلك القطاع.

المطابقات

٢٨ يجب على المنشأة أن تجري مطابقات لكل مما يلي:

(أ) مجموع إيرادات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع إيراد المنشأة.

(ب) مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) والعمليات غير المستمرة. بالرغم من ذلك، إذا كانت المنشأة تخصص بنوداً مثل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) على القطاعات التي يتم التقرير عنها، فإن المنشأة يمكن أن تطابق مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات مع ربح أو خسارة المنشأة بعد تلك البنود.

(ج) مجموع أصول القطاعات التي يتم التقرير عنها مع أصول المنشأة إذا كانت أصول القطاع قد تم التقرير عنها وفقاً للفقرة ٢٣.

(د) مجموع التزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع التزامات المنشأة، وذلك إذا كانت الالتزامات القطاعية قد تم التقرير عنها وفقاً للفقرة ٢٣.

(هـ) مجموع مبالغ القطاعات التي يتم التقرير عنها لكل بند معلومات آخر ذي أهمية نسبية مُفصح عنه مع المبلغ المقابل له في المنشأة.

يجب تحديد وتوضيح جميع بنود المطابقات ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل. فعلى سبيل المثال، يجب تحديد وتوضيح – بشكل منفصل – مبلغ كل تعديل ذي أهمية نسبية ينشأ عن سياسات محاسبية مختلفة ويكون لازماً لمطابقة ربح أو خسارة القطاع الذي يتم التقرير عنه مع ربح أو خسارة المنشأة.

إعادة عرض معلومات تم التقرير عنها سابقاً

٢٩ إذا قامت المنشأة بتغيير هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، فإنه يجب أن يُعاد عرض المعلومات المقابلة للفترات الأبكر، بما في ذلك الفترات الأولية، إلا إذا كانت المعلومات غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة. ويجب أن يتم تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة وذلك لكل بند إفصاح بعينه. ويجب على المنشأة، بعد أي تغيير في تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، أن تفصح عما إذا كانت قد أعادت عرض البنود المقابلة من المعلومات القطاعية للفترات الأبكر.

٣٠ إذ قامت المنشأة بتغيير هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها وإذا لم يتم إعادة عرض المعلومات القطاعية للفترات الأبكر، بما في ذلك الفترات الأولية، لتعكس التغيير، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح في السنة التي يحدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للسنة الحالية وفق كل من الأساس القديم والأساس الجديد لتحديد القطاعات، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

الإفصاحات على مستوى المنشأة

٣١ تنطبق الفقرات ٣٢- ٣٤ على جميع المنشآت التي تخضع لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي بما في ذلك المنشآت التي لها قطاع وحيد يتم التقرير عنه. لا يتم تنظيم بعض أنشطة أعمال المنشآت على أساس الاختلافات في المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو الاختلافات في المناطق الجغرافية للعمليات. قد تقوم القطاعات التي يتم التقرير عنها بالتقرير عن إيرادات من نطاق واسع من المنتجات والخدمات المختلفة- بشكل أساس – أو أن أكثر من واحد من قطاعاتها التي يتم التقرير عنها قد يقدم – بشكل أساس – نفس المنتجات والخدمات. بالمثل، قد تمتلك القطاعات التي يتم التقرير عنها أصولا في مناطق جغرافية مختلفة وتقوم بالتقرير عن إيرادات من عملاء في مناطق جغرافية مختلفة، أو أن أكثر من واحد من قطاعاتها التي يتم التقرير عنها قد يعمل في نفس المنطقة الجغرافية. يجب توفير المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٢-٣٤ - فقط – إذا لم يتم توفيرها كجزء من معلومات القطاع الذي يتم التقرير عنه والمطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

المعلومات عن المنتجات والخدمات

٣٢ يجب على المنشأة أن تقوم بالتقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج وخدمة، أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة، في هذه الحالة يجب أن يُفصح عن تلك الحقيقة. ويجب أن تستند قيم الإيرادات التي يتم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

المعلومات عن المناطق الجغرافية

٣٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الجغرافية التالية، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المنسوبة لدولة إقامة المنشأة و(٢) المنسوبة لجميع الدول الأجنبية، في مجموعها، التي تستمد المنشأة منها إيرادات. وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المنسوبة لدولة أجنبية بعينها ذات أهمية نسبية، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الإيرادات بشكل منفصل. ويجب على المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي تنسب بموجبه الإيرادات من العملاء الخارجيين إلى دول بعينها.

(ب) الأصول غير المتداولة[٢] بخلاف الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع ما بعد انتهاء التوظيف، والحقوق التي تنشأ بموجب عقود التامين (١) الموجودة في دولة إقامة المنشأة و(٢) الموجودة في جميع الدول الأجنبية، في مجموعها، التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول. وإذا كانت الأصول في دولة أجنبية بعينها ذات أهمية نسبية، فإنه يجب أن يُفصح عن هذه الأصول بشكل منفصل.

يجب أن تستند المبالغ التي يتم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة. وإذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة، فإنه يجب أن يُفصح عن تلك الحقيقة. ويمكن أن توفر المنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، مجاميع فرعية للمعلومات الجغرافية عن مجموعات دول.

٢ للأصول المصنفة وفقاً للعرض بحسب السيولة، فإن الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تشمل المبالغ المُتوقع استردادها خلال مدة تتجاوز أثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

المعلومات عن العملاء الرئيسين

٣٤ يجب على المنشأة أن توفر معلومات عن مدى اعتمادها على عملائها الرئيسيين. وإذا بلغت الإيرادات من المعاملات مع عميل خارجي وحيد ١٠٪ أو أكثر من إيرادات المنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن مجموع مبلغ الإيرادات من كل من مثل هؤلاء العملاء، وعن هوية القطاع أو القطاعات التي تقوم بالتقرير عن الإيرادات. ولا يلزم المنشأة أن تفصح عن هوية عميل رئيس أو مبلغ الإيرادات التي يقوم كل قطاع بالتقرير عنه من ذلك العميل. ولأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن أي مجموعة منشآت معروفة للمنشأة المعدة للتقرير بأنها تخضع لسيطرة مشتركة يجب أن تعتبر عميلا واحدا. بالرغم من ذلك، فإن الحكم الشخصي مطلوب لتقدير ما إذا كانت حكومة (بما في ذلك الجهات الحكومية والهيئات المشابهة، سواء كانت محلية أو قومية أو عالمية) والمنشآت المعروفة للمنشأة المعدة للتقرير بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة تعد عميلا واحدا. وعند تقدير هذا، يجب على المنشأة المعدة للتقرير أن تأخذ في الحسبان مدى التكامل الاقتصادي بين تلك المنشآت.

التحول وتاريخ السريان

٣٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على قوائمها المالية السنوية للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق المبكر. وإذا طبقت منشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على قوائمها المالية لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٣٥أ عُدلت الفقرة ٢٣ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩. يجب على المنشأة ان تطبق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٣٦ يجب أن يُعاد عرض المعلومات القطاعية للسنوات السابقة والتي تم التقرير عنها على أنها معلومات مقارنة للسنة الأولى للتطبيق (بما في ذلك تطبيق التعديلات على الفقرة ٢٣ التي تمت في أبريل ٢٠٠٩) لتتوافق مع متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة أعداها ستكون باهظة.

٣٦أ عدّل معيار المحاسبة الدولي (١) (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، يعدل الفقرة ٢٣(و). يجب على المنشأة ان تطبق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي (١) (المُنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فانه يجب أن تطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٣٦ب عدّل معيار المحاسبة الدولي (٢٤) "الافصاحات عن الطرف ذا العلاقة" (المُنقح في ٢٠٠٩) الفقرة ٣٤ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. وإذا طبقت المنشاة معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المُنقح في ٢٠٠٩) على فترة أبكر، يجب عليها أن تطبق التعديل على الفقرة ٣٤ على تلك الفترة الأبكر.

٣٦ج عدّلت **التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢** الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرتين ٢٢ و٢٨. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة أسبق فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٤

٣٧ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ "التقرير القطاعي".

الملحق أ

الاصطلاحات المعرفة

يشكل هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

القطاع التشغيلي القطاع التشغيلي هو مكون من مكونات المنشأة:

(أ) يزاول عمله في أنشطة أعمال يمكن أن يكتسب منها إيرادات وينفق عليها مصروفات (بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع مكونات أخرى من مكونات نفس المنشأة)،

(ب) مكون يطلع صانع القرار الرئيس بانتظام على نتائجه التشغيلية لإتخاذ قرارات حول الموارد المطلوب تخصيصها إلى القطاع وتقويم أدائه،

(ج) قطاع تتاح له معلومات مالية مستقلة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

"الأدوات المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ «الأدوات المالية»، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩ وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولي سيكون اعتبارا من ٢٠١٨/١/١م. وتحث الهيئة الشركات على تطبيق هذا المعيار اعتبارا من ٢٠١٧/١/١م، ويمكنها بدلا من ذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ بنسخته الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترة التي تسبق التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ٩.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

الأدوات المالية

الفصل ١ الهدف

١٫١ إن الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية و الالتزامات المالية الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقويمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

الفصل ٢ النطاق

١٫٢ يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من المنشأة أو يسمح لها بأن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقاً لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت -أيضاً -أن تطبق هذا المعيار على المشتقات على حصة في منشأة تابعة، أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك ما لم تستوفِ المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية المنشأة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

(ب) الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأجير التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار". وبالرغم من ذلك:

(١) تخضع المبالغ المستحقة عن عقود الإيجار التمويلي (صافي الاستثمار في عقود الإيجار التمويلي) ومبالغ الإيجار المستحقة عن عقود الإيجار التشغيلي المُثبتة من قبل المؤجر لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإثبات والهبوط؛

(٢) تخضع إلتزامات الإيجار واجبة السداد المُثبتة من قبل المستأجر للمتطلبات في الفقرة ١٫٣٫٣ من هذا المعيار لإلغاء الإثبات؛

(٣) تخضع المشتقات المُدْمَجُة في عقود الإيجار لمتطلبات هذا المعيار للمشتقات المُدْمَجُة.

(ج) حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

(د) الأدوات المالية المُصدرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والأذونات) أو التي يُتطلب أن يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وبالرغم من ذلك، يجب على حامل مثل أدوات حقوق الملكية تلك أن يطبق هذا المعيار على تلك الأدوات ما لم تستوف الاستثناء الوارد في البند (أ).

(هـ) الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب (١) عقد تأمين كما هو مُعرف في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، بخلاف حقوق والتزامات المُصدر الناشئة بموجب عقد التأمين الذي يستوفي تعريف عقد الضمان المالي، أو (٢) العقد الذي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ نظراً لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية.

وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقة التي تكون مُدْمَجَة في عقد يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤. علاوة على ذلك، إذا كان مُصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة -في السابق -أنه يعتبر مثل هذه العقود أنها عقود تأمين وأنه قد استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للمُصدر أن يختار إما أن يطبق هذا المعيار أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ على مثل عقود الضمان المالي تلك (أنظر الفقرات ب٢-٥-ب٢-٦). ويجوز للمُصدر أن يجري ذلك الاختيار على كل عقد على حدة، ولكن يكون الاختيار لكل عقد لا رجعه فيه.

(و) أي عقد آجل بين منشأة مستحوذة وحامل أسهم بائع لشراء أو بيع أعمال مُستحوذ عليها، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال". ولا يجوز أن يتجاوز أجل العقد الآجل الفترة المعقولة التي تُعد ضرورية -عادة -للحصول على أي تصديقات مطلوبة ولاستكمال المعاملة.

(ز) ارتباطات قروض بخلاف ارتباطات القروض تلك الموضحة في الفقرة ٢-٣. وبالرغم من ذلك، يجب على مُصدر ارتباطات قروض أن يطبق متطلبات الهبوط الواردة في هذا المعيار على ارتباطات القروض التي هي بخلاف ذلك لا تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وأيضاً، تخضع جميع ارتباطات القروض لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإثبات.

(ح) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات دفع على أساس السهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، باستثناء العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات ٢-٤-٢-٧ من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ط) الحقوق في دفعات لتعويض المنشأة مقابل نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الالتزام الذي تثبته على أنه مخصص وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو ما أثبتت له مخصص، في فترة سابقة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ي) الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي تُعد أدوات مالية، باستثناء تلك التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار.

٢-٢ يجب أن تُطبق متطلبات هذا المعيار للهبوط على تلك الحقوق التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لأغراض إثبات مكاسب أو خسائر الهبوط.

٢-٣ تقع ارتباطات القروض التالية ضمن نطاق هذا المعيار:

(أ) ارتباطات القروض التي تسِمها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٤-٢-٢). يجب على المنشأة، التي لديها ممارسة سابقة لبيع الأصول الناتجة عن ارتباطات قروضها بعد فترة وجيزة من أستحداثها، أن تطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات قروضها في الفئة نفسها.

(ب) ارتباطات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. تُعد ارتباطات القروض هذه مشتقات. ولا يُعدّ ارتباط القرض مُسَوًى بالصافي لمجرد أن القرض يتم دفعه على أقساط (على سبيل المثال، قرض رهن عقاري للتشييد يدفع على أقساط تمشياً مع تقدم التشييد).

(ج) الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق (أنظر الفقرة ٤-٢-١(د)).

٤.٢ يجب أن يُطبق هذا المعيار على تلك العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب أن يُطبق هذا المعيار على تلك العقود التي تسِمها المنشأة على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥.٢.

٥.٢ يمكن أن يتم -بشكل لا رجعه فيه – وسم عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كان العقد أداة مالية، على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة حتى لو كان قد تم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ويكون هذا الوسم متاحاً -فقط -عند بداية العقد وفقط إذا كان يزيل أو يقلص -بشكل جوهري -عدم اتساق الإثبات (يشار إليه –أحيانا -على أنه 'عدم تماثل محاسبي') الذي ينشأ خلاف ذلك عن عدم إثبات ذلك العقد نظرا لأنه مستثنى من نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرة ٤.٢).

٦.٢ هناك طرق متنوعة يمكن بها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية. وهي تشمل:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة ممارسة، لعقود مشابهة، لتسلم الأصل محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسلم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛

(د) عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابل للتحويل -بسهولة -إلى نقد.

إن العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقويم العقود الآخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٤.٢ لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض تلقي أوتسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧.٢ يقع الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي، يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية، وفقاً للفقرة ٦.٢(أ) أو ٦.٢(د)، ضمن نطاق هذا المعيار. فمثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

الفصل ٣ الإثبات وإلغاء الإثبات

١٠٣ الإثبات الأولي

١٠١٠٣ **يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، تصبح المنشأة طرفا في النصوص التعاقدية للأداة (أنظر الفقرتين ب١٠١٠٣ وب٢٠١٠٣). وعندما تثبت المنشأة أصلاً مالياً -لأول مرة- فإنه يجب عليها أن تصنفه وفقاً للفقرات ١٠١٠٤-٥٠١٠٤ وأن تقيسه وفقاً للفقرات ١٠١٠٥-٣٠١٠٥. وعندما تثبت المنشأة التزاماً مالياً -لأول مرة- فإنه يجب عليها أن تصنفه وفقاً للفقرتين ١٠٢٠٤ و٢٠٢٠٤ وأن تقيسه وفقاً للفقرة ١٠١٠٥.**

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

٢٠١٠٣ **يجب أن يتم إثبات الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية، وإلغاء إثباتها، عندما يكون منطبقاً، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (أنظر الفقرات ب٣٠١٠٣-ب٦٠١٠٣).**

٢٠٣ إلغاء إثبات الأصول المالية

١٠٢٠٣ يتم تطبيق الفقرات ٢٠٢٠٣-٩٠٢٠٣، وب١٠١٠٣وب٢٠١٠٣ وب ١٠٢٠٣-ب١٧٠٢٠٣ في القوائم المالية الموحدة على المستوى الموحد. وبالتالي، فإنه يجب على المنشأة -أولا- أن تقوم بتوحيد جميع منشآتها التابعة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ثم تطبيق تلك الفقرات على المجموعة الناتجة.

٢٠٢٠٣ **قبل تقويم ما إذا كان، وإلى أي مدى، يُعد إلغاء الإثبات مناسباً بموجب الفقرات ٣٠٢٠٣-٩٠٢٠٣، تحدد المنشأة ما إذا كانت تلك الفقرات ينبغي أن يتم تطبيقها على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) أو على أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة) في مجمله، كما يلي:**

(أ) **يتم تطبيق الفقرات ٣٠٢٠٣-٩٠٢٠٣ على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) إذا، وفقط إذا، كان الجزء الذي يجري النظر في إلغاء إثباته يستوفي أحد الشروط الثلاثة التالية:**

(١) **يشتمل الجزء -فقط- على تدفقات نقدية محددة -بشكل حصري- من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في متاجرة منفصلة بمعدل الفائدة، والتي بموجبها يحصل الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، ولكن ليس في التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي من أداة الدين، فإنه يتم تطبيق الفقرات ٣٠٢٠٣-٩٠٢٠٣ على التدفقات النقدية للفائدة.**

(٢) **يشتمل الجزء -فقط- على نصيب متناسب (تناسبي) -تماما- من التدفقات النقدية من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ في المائة من جميع التدفقات النقدية لأداة دين، فإنه يتم تطبيق الفقرات ٣٠٢٠٣-٩٠٢٠٣ على ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يُتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب -تماما.**

(٣) **يشتمل الجزء -فقط- على نصيب متناسب (تناسبي) -تماما- من تدفقات نقدية محددة -بشكل حصري- من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي، فإنه يتم تطبيق الفقرات ٣٠٢٠٣-٩٠٢٠٣ على ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية للفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يُتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية المحددة بعلى وجه التحديد -شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب -تماما.**

(ب) في جميع الحالات، يتم تطبيق الفقرات ٣.٢.٣-٩.٢.٣ على الأصل المالي في مجملة (أو المجموعة من الأصول المالية المتشابهة في مجملها). فعلى سبيل المثال، عندما تحول المنشأة (١) الحقوق في أول أو أخر٩٠ في المائة من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية)، أو (٢) الحقوق في ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية من مجموعة من المبالغ تحت التحصيل، ولكنها تقدم ضمانا بتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية حتى ٨ في المائة من المبلغ الأصلي للمبالغ المستحقة التحصيل، فإن يتم تطبيق الفقرات ٣.٢.٣-٩.٢.٣ على الأصل المالي (أو مجوعة من الأصول المالية المتشابهة) في مجمله.

في الفقرات ٣.٢.٣-١٢.٢.٣، يشير مصطلح 'أصل مالي' إما إلى جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) كما عُرف في البند (أ) أعلاه أو، بخلاف ذلك، إلى أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة') في مجمله.

٣.٢.٣ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات أصل مالي عندما، وعندما فقط:

(أ) تنقضي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي، أو

(ب) تحول الأصل المالي كما هو موضح في الفقرتين ٤.٢.٣ و٥.٢.٣ ويكون التحويل مؤهلاً لإلغاء الإثبات وفقاً للفقرة ٦.٢.٣.

(انظر الفقرة ٢.١.٣ بشأن المبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية).

٤.٢.٣ تحول المنشأة أصلاً مالياً عندما، وفقط عندما، أنها إما:

(أ) تحول الحقوق التعاقدية في أستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، أو

(ب) تبقي على الحقوق التعاقدية في أستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بأن تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٥.٢.٣.

٥.٢.٣ عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي ('الأصل الأصلي')، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت ('المستلمين التاليين') فإن المنشأة تعالج المعاملة على أنها تحويل أصل مالي إذا، وفقط إذا، تم استيفاء الشروط الثلاثة التالية:

(أ) لا يكون على المنشأة التزام بأن تدفع مبالغ إلى مستلمين تاليين ما لم تحصِّل مبالغ مُعادلة من الأصل الأصلي. ولا يخرق هذا الشرط السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المُقرَض زائدا الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

(ب) يحظر على المنشأة بموجب شروط عقد التحويل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يُعد ضماناً للمستلمين التاليين مقابل الالتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

(ج) يكون على المنشأة التزام بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين التاليين دون تأخير ذي أهمية نسبية. وبالإضافة إلى ذلك، لا يكون للمنشأة حق في استثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقد ومُعادلات النقد (كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ الإرسال المطلوب إلى المستلمين التاليين، وأن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الاستثمارات إلى المستلمين التاليين.

٦.٢.٣ **عندما تحول المنشأة أصلاً مالياً (أنظر الفقرة ٤.٢.٣)، فإنه يجب عليها تقويم إلى أي مدى تبقي على مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:**

(أ) إذا حولت المنشأة ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المالي وأن تثبت -بشكل منفصل -أي حقوق والتزامات أُنشئت أو أُبقي عليها في التحويل على أنها أصول أو التزامات.

(ب) إذا أبقت المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في إثبات الأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بتحويل، ولا بإبقاء ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تكن المنشأة قد أبقت على السيطرة، فإنه يجب عليها أن تلغي إثبات الأصل المالي وأن تثبت -بشكل منفصل -أي حقوق والتزامات أُنشئت أو أُبقي عليها في التحويل.

(٢) إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة، فإنه يجب عليها أن تستمر في إثبات الأصل المالي بمقدار ارتباطها المستمر بالأصل المالي (انظر الفقرة ١٦.٢.٣).

٧.٢.٣ يتم تقويم تحويل المخاطر والمكافآت (انظر الفقرة ٦.٢.٣) من خلال مقارنة مخاطر المنشأة، قبل التحويل وبعده، مع التقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المُحول. فتكون المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يتغير تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي -بشكل جوهري -نتيجة التحويل (على سبيل المثال، نظراً لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع لاتفاق بأن تعيد شراءه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائداً عائد المقرض). وتكون المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب جوهرياً بالنسبة إلى مجموع التقلب في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (على سبيل المثال، نظراً لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع -فقط - لخيار بأن تعيد شراءه بالقيمة العادلة له في وقت إعادة الشراء أو لأن المنشاة قد حولت نصيباً متناسباً -تماما -من التدفقات النقدية من أصل مالي أكبر وذلك في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٥.٢.٣، مثل المشاركة من الباطن في قرض).

٨.٢.٣ في الغالب، سوف يكون واضحاً ما إذا كانت المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية أو أنها أبقت عليها وأنه لن يكون هناك حاجة لإجراء أي حسابات. وفي حالات أخرى، سوف يكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل التحويل وبعده. ويتم إجراء الحساب والمقارنة باستخدام معدل الفائدة السوقي الحالي المناسب على أنه معدل الخصم. وتؤخذ في الحسبان جميع التقلبات المحتملة -بشكل معقول - في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء وزن أكبر لتلك النتائج التي يرجح أكثر أن تحدث.

٩.٢.٣ يعتمد ما إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المحول (أنظر الفقرة ٦.٢.٣(ج)) على قدرة المحول إليه على بيع الأصل. فإذا كان لدى المحول إليه قدرة عملية على بيع الأصل في مجمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على التحويل، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على السيطرة. أما في جميع الحالات الآخرى، تكون المنشأة قد أبقت على السيطرة.

التحويلات المؤهلة لإلغاء الإثبات

١٠.٢.٣ إذا حولت المنشأة أصلاً مالياً في تحويل مؤهل لإلغاء الإثبات في مجمله وأبقت على الحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب، فإنه يجب عليها أن تثبت إما أصل خدمة أو التزام خدمة مقابل عقد الخدمة ذلك. فإذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض المنشأة -بشكل كافٍ -عن أداء الخدمة، فإنه يجب أن يتم إثبات التزام خدمة بقيمته العادلة مقابل التعهد بالخدمة. وإذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر من التعويض الكافي مقابل الخدمة، فإنه يجب أن يتم إثبات أصل خدمة مقابل حق الخدمة بالمبلغ الذي يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ الدفتري للأصل المالي الأكبر وفقاً للفقرة ١٣.٢.٣.

١١.٢.٣ إذا تم، نتيجة للتحويل، إلغاء إثبات أصل مالي في مجمله ولكن نتج عن التحويل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحمل التزام مالي جديد أو التزام خدمة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت الأصل المالي الجديد أو الالتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

١٢.٢.٣ عند إلغاء إثبات أصل مالي في مجمله، فإن الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإثبات)، وبين

(ب) العوض المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله)

يجب أن يتم إثباته ضمن الربح أوالخسارة.

١٣.٢.٣ إذا كان الأصل المُحول يُعد جزءً من أصل مالي أكبر (على سبيل المثال، عندما تحول المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزءً من أداة دين، أنظر الفترة ٢.٢.٣(أ)) وكان الجزء المُحول مؤهلاً لإلغاء الإثبات في مجمله، فإنه يجب أن يتم تخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، فإنه يجب أن يتم معالجة أصل الخدمة الذي تم الابقاء عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في إثباته. أما الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإثبات) الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم إلغاء إثباته، وبين

(ب) العوض المُستلم مقابل الجزء الذي تم إلغاء إثباته (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله).

فإنه يجب أن يتم إثباته ضمن الربح أوالخسارة.

١٤.٢.٣ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، فإنه يجب أن يتم قياس القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته. وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة لبيع أجزاء مشابهة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل تلك الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمته العادلة. وعندما لا توجد عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة لدعم القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته، يكون أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر ككل والعوض المُستلم من المُحول له مقابل الجزء الذي يتم إلغاء إثباته.

التحويلات غير المؤهلة لإلغاء الإثبات

١٥.٢.٣ إذا لم ينتج عن التحويل إلغاء الإثبات نظراً لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المُحول، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في إثبات الأصل المُحول في مجمله ويجب أن تثبت التزاماً مالياً مقابل العوض المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المُحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المالي.

الارتباط المستمر بالأصول المُحولة

١٦٫٢٫٣ إذا لم تقم المنشأة بتحويل، ولا بالإبقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، وتبقي على السيطرة على الأصل المُحول، فإن المنشأة تستمر في إثبات الأصل المُحول بقدر ارتباطها المستمر به. إن مدى ارتباط المنشأة المستمر بالأصل المُحول هو المدى الذي عنده تكون مُعرضة للتغيرات في قيمة الأصل المُحول. على سبيل المثال:

(أ) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل ضمان الأصل المُحول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يكون هو (١) مبلغ الأصل أو (٢) الحد الاقصى لمبلغ العوض المُستلم والذي يمكن أن تُطالب المنشأة برده ('مبلغ الضمان')، أيهما أقل.

(ب) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل خيار مكتوب أو مُشتَرى (أو كليهما) على الأصل المُحول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يكون هو مبلغ الأصل المُحول الذي يمكن للمنشأة أن تعيد شراءه. وبالرغم من ذلك، فإنه في حالة خيار بيع مكتوب على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة، يقتصر مقدار ارتباط المنشأة المستمر على القيمة العادلة للأصل المُحول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (انظر الفقرة ب ١٣٫٢٫٣).

(ج) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل خيار يتم تسويته نقداً أو متطلب مماثل على الأصل المُحول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقداً كما هي موضحة في البند (ب) أعلاه.

١٧٫٢٫٣ عندما تستمر المنشأة في إثبات أصل بمقدار ارتباطها المستمر به، فإن المنشأة تثبت -أيضاً- الالتزام المرتبط به. وبالرغم من متطلبات القياس الآخرى الواردة في هذا المعيار، فإنه يتم قياس الأصل المُحول والالتزام المرتبط به على أساس يعكس الحقوق والالتزامات التي أبقت عليها المنشأة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي المبلغ الدفتري للأصل المُحول وللالتزام المرتبط به:

(أ) هو التكلفة المُستنفدة للحقوق والالتزامات التي أبقت عليها المنشأة، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المُستنفدة، أو

(ب) يكون مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي أبقت عليها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس أنها قائمة بذاتها، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالقيمة العادلة.

١٨٫٢٫٣ يجب على المنشأة أن تستمر في إثبات أي دخل ناشئ عن الأصل المُحول بمقدار ارتباطها المستمر به ويجب أن تثبت أي مصروف يتم تكبده على الالتزام المرتبط به.

١٩٫٢٫٣ لغرض القياس اللاحق، فإنه تتم المحاسبة عن التغيرات المُثبتة في القيمة العادلة للأصل المُحول والالتزام المرتبط به -بشكل ثابت – لكليهما وفقاً للفقرة ١٫٧٫٥، ولا يجوز أن يتم إجراء مقاصة بينهما.

٢٠٫٢٫٣ إذا كان ارتباط المنشأة المستمر هو بجزء -فقط -من أصل مالي (على سبيل المثال، عندما تبقي المنشأة على خيار لإعادة شراء جزء من الأصل المُحول، أو تبقي على حصة متبقية لا ينتج عنها الإبقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية ولا تبقي المنشأة على السيطرة)، فإن المنشأة تقوم بتخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي بين ذلك الجزء الذي ستستمر في إثباته بموجب استمرار الارتباط، والجزء الذي لم تعد تُثبته وذلك على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، تنطبق متطلبات الفقرة ١٤٫٢٫٣. أما الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإثبات) المُخصص للجزء الذي لم يعد مثبتاً وبين

(ب) العوض المُستلم مقابل الجزء الذي لم يعد مثبتاً،

فإنه يجب أن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

٢١.٢.٣ إذا تم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المُستنفدة، فإنه لا ينطبق على الالتزام المرتبط به الخيار الوارد في هذا المعيار لوسم الالتزام المالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

جميع التحويلات

٢٢.٢.٣ إذا تم الاستمرار في إثبات أصل مُحول، فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به. وبالمثل، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين أي دخل ناشئ عن الأصل المُحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المرتبط به (انظر الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

٢٣.٢.٣ إذا قدم المحول ضماناً رهنياً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المُحول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل المحول والمُحول إليه تعتمد على ما إذا كان المحول إليه لديه الحق في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه وعلى ما إذا كان المحول قد تعثر في السداد. ويجب على المحول والمُحول إليه المحاسبة عن الضمان الرهني كما يلي:

(أ) إذا كان لدى المُحول إليه الحق بموجب عقد أو عرف في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه، حينذاك فإنه يجب على المحول أن يعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة مركزه المالي (مثل أصل مُعَار، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق التحصيل عن إعادة شراء) بشكل منفصل -عن الأصول الآخرى.

(ب) إذا باع المحول إليه ضماناً مرهوناً عنده، فإنه يجب عليه أن يثبت المتحصلات من البيع والتزاماً مُقاساً بالقيمة العادلة مقابل التزامه برد الضمان الرهني.

(ج) إذا تعثر المحول في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان الرهني، فإنه يجب عليه أن يلغي إثبات الضمان الرهني، ويجب على المُحول إليه أن يثبت الضمان الرهني على أنه أصل له مُقاساً -بشكل أولي -بالقيمة العادلة أو، إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان، فإنه يلغي إثبات التزامه برد الضمان الرهني.

(د) باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، فإنه يجب على المحول أن يستمر في تسجيل الضمان الرهني على أنه أصل له، ولا يجوز للمُحول إليه إثبات الضمان الرهني على أنه أصل.

٣.٣ إلغاء إثبات الالتزامات المالية

١.٣.٣ يجب على المنشأة أن تزيل الالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) من قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، يتم إطفاؤه—أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو يتم إلغاؤه أو ينقضي.

٢.٣.٣ يجب أن تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها -إلى حد كبير -على أنها اطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات لالتزام مالي جديد. وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان يُعزى إلى ضائقة مالية للمدين أم لا) على أنه إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات لالتزام مالي جديد.

٣.٣.٣ يجب أن يتم إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) يتم إطفاؤه أو تحويله إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، ضمن الربح أو الخسارة.

٤.٣.٣ إذا أعادت المنشأة شراء جزء من التزام مالي، فإنه يجب على المنشأة تخصيص المبلغ الدفتري السابق للالتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته وذلك الجزء الذي يتم إلغاء إثباته بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن يتم إثبات الفرق بين (أ) المبلغ الدفتري المُخصص للجزء الملغى إثباته و(ب) العوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، مقابل الجزء الملغى إثباته، ضمن الربح أوالخسارة.

الفصل ٤ التصنيف

١٠٤ تصنيف الأصول المالية

١.١.٠٤ مالم لم تنطبق الفقرة ٥.١.٠٤، فإنه يجب على المنشأة أن تصنف الأصول المالية على أنها يتم قياسها -لاحقاً- بالتكلفة المُستنفدة، أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، على أساس كل من:

(أ) نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

(ب) خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

٢.١٠٤ يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالتكلفة المُستنفدة إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات ب١.١٠٤-ب٢٦.١٠٤ إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٢.١٠٤أ يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

(ب) ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات ب١.١٠٤-ب٢٦.١٠٤ إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٣.١٠٤ لغرض تطبيق الفقرتين ٢.١٠٤(ب) و٢.١٠٤أ(ب):

(أ) يكون المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإثبات الأولي. وتقدم الفقرة ب٧.١٠٤ب إرشادات إضافية حول معنى المبلغ الأصلي.

(ب) تتكون الفائدة من عوض مقابل القيمة الزمنية للنقود، ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الآخرى والتكاليف، بالإضافة إلى هامش الربح. وتقدم الفقرات ب٧.١٠٤أ وب٩.١٠٤أ-ب٩.١٠٤هـ إرشادات إضافية حول معنى الفائدة، بما في ذلك معنى القيمة الزمنية للنقود.

٤.١٠٤ يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ما لم يتم قياسه بالتكلفة المُستنفدة وفقاً للفقرة ٢.١٠٤ أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢.١٠٤أ. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه عند الإثبات الأولي لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية -كان سيتم خلاف ذلك قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة- لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٥.٧.٥-٦.٧.٥).

خيار وسم أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٥٫١٫٤ وبالرغم من الفقرات ١٫١٫٤-٤٫١٫٤، فإنه يمكن للمنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تسِم – بشكل لا رجعة فيه -أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص -بشكل جوهري -عدم اتساق القياس أو الإثبات (يشار إليه -أحيانا -على أنه 'عدم تماثل محاسبي') والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (انظر الفقرات ب٢٩٫١٫٤-ب٣٢٫١٫٤).

٢٫٤ تصنيف الالتزامات المالية

١٫٢٫٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات المالية على أنها يتم قياسها -لاحقاً -بالتكلفة المُستنفدة، باستثناء ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. يجب أن يتم قياس مثل هذه الالتزامات، بما في ذلك المشتقات التي هي التزامات، لاحقا -بالقيمة العادلة.

(ب) الالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لإلغاء الإثبات أو عندما ينطبق منهج الارتباط المستمر. تنطبق الفقرتان ١٥٫٢٫٣ و١٧٫٢٫٣ على قياس مثل تلك الالتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي. بعد الإثبات الأولي، يجب على مُصدر مثل ذلك العقد (مالم تنطبق الفقرة ١٫٢٫٤(أ) أو (ب)) أن يقيسه -لاحقا –بأيهما أكبر من:

(١) مبلغ مخصص الخسارة الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥٫٥

(٢) المبلغ الذي تم إثباته –بشكل أولي (أنظر الفقرة ١٫١٫٥) مطروحا منه، حينما يكون مناسباً، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

(د) الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من سعر السوق. يجب على مُصدر مثل ذلك الارتباط (مالم تنطبق الفقرة ١٫٢٫٤(أ)) أن يقيسه -لاحقا -بأيهما أكبر من:

(١) مبلغ مخصص الخسارة الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥٫٥

(٢) المبلغ الذي تم إثباته –بشكل أولي (أنظر الفقرة ١٫١٫٥) مطروحا منه، حينما يكون مناسبا، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

(هـ) العوض المحتمل الذي تم إثباته من قبل المنشاة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. يجب أن يتم -لاحقا -قياس مثل هذا العوض المحتمل بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات ضمن الربح أو الخسارة.

خيار وسم التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢٫٢٫٤ يمكن للمنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تسم -بشكل لا رجعه فيه -التزاماً مالياً على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما يكون ذلك مسموحاً بموجب الفقرة ٥٫٣٫٤، أو عندما ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، إما بسبب أنه:

(أ) يزيل أو يقلص -بشكل جوهري -عدم اتساق القياس أو الإثبات (يشار إليه –أحيانا –على أنه 'عدم تماثل محاسبي') والذي كان سينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (أنظر الفقرات ب٢٩٫١٫٤-ب٣٢٫١٫٤)؛ أو

(ب) **تتم إدارة مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة، ووفقاً لإدارة المخاطر أو الاستراتيجية الاستثمارية الموثقة، ويتم -داخليا - تقديم المعلومات بشأن المجموعة على ذلك الأساس إلى كبار موظفي إدارة المنشأة (كما هو مُعرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة")، على سبيل المثال، مجلس إدارة المنشأة والرئيس التنفيذي (انظر الفقرات ب٤.١.٣٣-ب٤.١.٣٦).**

٤.٣ المشتقات المُدْمَجَة

١.٣.٤ المشتقة المُدْمَجَة هي مكون لعقد مختلط يتضمن أيضاً مضيفاً غير مشتق- مع تأثيرها بأن تتقلب بعض من التدفقات النقدية للأداة المُجمعه بطريقة تشابه المشتقة القائمة بذاتها. تتسبب المشتقة المُدْمَجَة في بعض من التدفقات النقدية أو جميعها والتي بخلاف ذلك كان سيُتطلب بموجب العقد أن يتم تعديلها وفقاً لمعدل فائدة ثابت، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة اجنبية، أو الرقم القياسي لأسعار أو معدلات، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطاً بطرف في العقد. ولا تُعد المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية ولكن يمكن تعاقدياً تحويلها -بشكل مستقل -عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، مشتقة مُدْمَجَة، ولكنها أداة مالية منفصلة.

عقود مختلطة مع أصول مالية مضيفة

٢.٣.٤ **إذا كان العقد المختلط يتضمن مضيفاً هو أصل يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤.١.١-٤.١.٥ على العقد المختلط بكامله.**

العقود المختلطة الآخرى

٣.٣.٤ **إذا كان العقد المختلط يتضمن مضيفاً هو أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يجب أن يتم فصل المشتقة المُدْمَجَة عن المضيف وأن يتم المحاسبة عنها على أنها مشتقة بموجب هذا المعيار إذا، وفقط إذا:**

(أ) **لم تكن الخصائص الاقتصادية لمشتقة مُدْمَجَة ومخاطرها مرتبطة -بشكل وثيق -بالخصائص الاقتصادية للمضيف ومخاطره (أنظر الفقرتان ب٤.٣.٥ و ب٤.٣.٨)؛**

(ب) **كانت ستستوفي تعريف المشتقة أداة منفصلةٌ لها نفس شروط المشتقة المُدْمَجَة؛**

(ج) **لم يتم قياس العقد المختلط بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة (أي أنه لا يتم فصل المشتقة التي يتم دمجها في التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة).**

٤.٣.٤ **إذا تم فصل مشتقة مُدْمَجَة، فإنه يجب المحاسبة عن العقد المضيف وفقاً للمعايير المناسبة. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب أن يتم عرض المشتقة المُدْمَجَة -بشكل منفصل -في قائمة المركز المالي.**

٥.٣.٤ **وبالرغم من الفقرتين ٣.٣.٤ و٤.٣.٤، إذا كان العقد يتضمن واحدةً أو أكثر من المشتقات المُدْمَجة والمضيف هو أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يمكن للمنشأة أن تسم العقد المختلط بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلا إذا:**

(أ) كانت المشتقة (المشتقات) المُدْمَجة لا تعدل -بشكل جوهري -من التدفقات النقدية التي بخلاف ذلك ستكون مطلوبة بموجب العقد؛ أو

(ب) كان واضحاً بقليل من التحليل، أو بدونه، عندما يتم -لأول مرة -أخذ أداة مختلطة مشابهة في الحسبان، أنه يُحظر فصل المشتقة (المشتقات) المُدْمَجة، مثل خيار الدفع مقدماً المُدمج في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدماً مقابل —ما يقارب تكلفته المُستنفدة.

٦.٣.٤ **إذا كانت المنشأة مُطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل مشتقة مُدْمَجة عن مضيفها، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة المُدْمَجة -بشكل منفصل -سواء عند اقتنائها أو في نهاية فترة التقرير المالي اللاحقة، فإنه يجب عليها أن تسم العقد المختلط بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.**

٧.٣.٤ إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لمشتقة مُدْمَجة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس أحكامها وشروطها، فإن القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجة تكون هي الفرق بين القيمة العادلة للعقد المختلط والقيمة العادلة للمضيف. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجة باستخدام هذه الطريقة، تنطبق الفقرة ٦.٣.٤ ويتم وسم العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤.٤ إعادة التصنيف

١.٤.٤ **عندما، وفقط عندما، تقوم المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة وفقاً للفقرات ١.١.٤-٤.١.٤. أنظر الفقرات ١.٦.٥-٧.٦.٥، وب١.٤.٤-ب٣.٤.٤ وب١.٦.٥-ب٢.٦.٥ لإرشادات إضافية بشأن إعادة تصنيف الأصول المالية.**

٢.٤.٤ **لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أي التزام مالي.**

٣.٤.٤ لا تُعد التغيرات التالية في الظروف إعادة تصنيف لأغراض الفقرات ١.٤.٤-٢.٤.٤:

(أ) بند كان يُعد - في السابق- أداة تحوط موسومة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي استثمار، ثم أصبحت غير مؤهلة على هذا النحو؛

(ب) بند يصبح أداة تحوط موسومة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي استثمار؛

(ج) التغييرات في القياس وفقاً للقسم ٦.٧.

الفصل ٥ القياس

١٠٥ القياس الأولي

١٠١٠٥ باستثناء المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين التي تقع ضمن نطاق الفقرة ٣٠١٠٥، فإنه يجب على المنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة زائدا أو مطروحا منه، في حالة أصل مالي أو التزام مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها –بشكل مباشر –إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي.

١٠١٠٥أ بالرغم من ذلك، إذا كانت القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي، عند الإثبات الأولي، تختلف عن سعر المعاملة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٢٠١٠٥أ.

٢٠١٠٥ عندما تستخدم المنشاة المحاسبة على أساس تاريخ التسوية لأصل يتم قياسه -لاحقاً - بالتكلفة المُستنفدة، فإنه يتم إثبات الأصل -بشكل أولي - بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة (أنظر الفقرات ب٣٠١٠٣-ب٦٠١٠٣).

٣٠١٠٥ بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ١٠١٠٥، فإنه يجب على المنشأة، عند الإثبات الأولي، أن تقيس المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين بسعر معاملتهم (كما هو مُعرف في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) ذلك إذا لم تنطوي المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين على مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥(أو عندما تطبق المنشأة وسيلة عملية وفقاً للفقرة ٦٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥).

٢٠٥ القياس اللاحق للأصول المالية

١٠٢٠٥ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي وفقاً للفقرات ١٠١٠٤-٥٠١٠٤ بما يلي:

(أ) التكلفة المُستنفدة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢٠٢٠٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥.٥ على الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المُستنفدة وفقاً للفقرة ٢٠١٠٤ وعلى الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢٠١٠٤أ.

٣٠٢٠٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في الفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦ (وإذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الأصل المالي الذي يتم وسمه على أنه بند مُتحوط له[١].

٣٠٥ القياس اللاحق للالتزامات المالية

١٠٣٠٥ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الالتزام المالي وفقاً للفقرات ١٠٢٠٤-٢٠٢٠٤.

٢٠٣٠٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في الفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦ (و، إذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الالتزام المالي الذي يتم وسمه على أنه بند مُتحوط له.

١ وفقاً للفقرة ٢١.٢.٧، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار، على أنه سياستها المحاسبية، الاستمرار في تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بدلاً من المتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار. وإذا قامت المنشأة بهذا الخيار، فإن الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى متطلبات معينة للمحاسبة عن التحوط في الفصل ٦ لا تكون ذات صلة. وبدلاً من ذلك تطبق المنشأة المتطلبات ذات الصلة للمحاسبة عن التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٥.٤ قياس التكلفة المُستنفدة

الأصول المالية

طريقة الفائدة الفعلية

٥.٤.١ **يجب أن يتم حساب إيراد الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (أنظر الملحق أ والفقرات ب٥.٤.١-ب٥.٤.٧). ويجب أن يتم حسابه بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ الدفتري لأصل مالي باستثناء:**

(أ) **الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط. لتلك الأصول المالية، يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية على التكلفة المُستنفدة للأصل المالي منذ الإثبات الأولي.**

(ب) **الأصول المالية التي لا تُعد أصولاً ماليةً مشتراة أو مُسْتَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط، ولكن أصبحت -لاحقا- أصولاً ماليةً ذات مستوى ائتماني هابط. لتلك الأصول المالية، يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية على التكلفة المُستنفدة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.**

٥.٤.٢ يجب على المنشأة، التي تقوم، في فترة تقرير، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية على التكلفة المُستنفدة لأصل مالي وفقاً للفقرة ٥.٤.١(ب)، أن تقوم، في فترات التقرير اللاحقة، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ الدفتري إذا تحسنت المخاطر الائتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط وأمكن ربط التحسين -بشكل موضوعي- بحدث يقع بعد أن تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٥.٤.١(ب) (مثل تحسين في التصنيف الائتماني للمقترض).

تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

٥.٤.٣ عندما تتم إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي، أو بخلاف ذلك تعديلها ولا ينتج عن إعادة التفاوض أو التعديل إلغاء إثبات ذلك الأصل المالي وفقاً لهذا المعيار، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد حساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي ويجب عليها أن تثبت مكسب أو خسارة تعديل. يجب أن تتم إعادة حساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تمّت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط) أو، حينما يكون منطبقاً، معدل الفائدة الفعلية المُنقح محسوباً وفقاً للفقرة ٦.٥.١٠. وتعدل أي تكاليف أو أتعاب يتم تكبدها المبلغ الدفتري للأصل المالي المعدل ويتم استنفادها على مدى الأجل المتبقي للأصل المالي المعدل.

الشطب

٥.٤.٤ **يجب على المنشأة أن تقوم -بشكل مباشر- بتخفيض إجمالي المبلغ الدفتري لأصل مالي عندما لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي في مجمله أو جزء منه. ويشكل الشطب حدث إلغاء إثبات (أنظر الفقرة ب٣.٢.١٦(ص)).**

٥٠٥ الهبوط

إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة

مدخل عام

١.٥.٥ **يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه وفقاً للفقرتين ٢.١.٤ أو ٢.١.٤أ، أو من مبلغ إيجار مستحق التحصيل، أو من أصل عقد أو من ارتباط بقرض ومن عقد ضمان مالي، والتي تنطبق عليها متطلبات الهبوط في القيمة وفقاً للفقرات ١.٢(ز)، أو ١.٢.٤(ج) أو ١.٢.٤(د).**

٢.٥.٥ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط لإثبات وقياس مخصص خسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢.١.٤أ. وبالرغم من ذلك، يجب أن يتم إثبات مخصص الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يجوز أن يقلص من المبلغ الدفتري للأصل المالي في قائمة المركز المالي.

٣.٥.٥ **مع مراعاة الفقرات ١٣.٥.٥-١٦.٥.٥، يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقيس مخصص الخسارة للأداة المالية بمبلغ مساوٍ لـ الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إذا كانت المخاطر الائتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت - بشكل جوهري - منذ الإثبات الأولي.**

٤.٥.٥ إن الهدف من متطلبات الهبوط هو إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي – سواء تم تقويمها على أساس فردي أو جماعي - مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك التي تكون تطلعية للمستقبل.

٥.٥.٥ **مع مراعاة الفقرات ١٣.٥.٥-١٦.٥.٥، إذا لم تكن المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية قد زادت –بشكل جوهري –منذ الإثبات الأولي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساو لـ الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً.**

٦.٥.٥ للارتباطات بقروض ولعقود الضمان المالي، ولأغراض تطبيق متطلبات الهبوط، يجب اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعة فيه هو تاريخ الإثبات الأولي.

٧.٥.٥ إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس مخصص الخسارة لأداة مالية بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها في فترة التقرير السابقة، ولكنها قررت في تاريخ التقرير الحالي أن الفقرة ٣.٥.٥ لم تعد مستوفاة، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً من تاريخ التقرير الحالي.

٨.٥.٥ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة، على أنه مكسب أو خسارة الهبوط، مبلغاً مساوياً للخسائر الائتمانية (أو عكس الخسائر) الذي يُتطلب لتعديل مخصص الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يُتطلب أن يتم إثباته وفقاً لهذا المعيار.

تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية

٩.٥.٥ في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة أن تقوم بتقويم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت –بشكل جوهري –منذ الإثبات الأولي. وعند القيام بالتقويم، يجب على المنشأة أن تستخدم التغير في مخاطر التعثر في السداد الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من التغير في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولإجراء ذلك التقويم، يجب على المنشأة أن تقارن مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ التقرير مع مخاطر

التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ الإثبات الأولي وأن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، التي تُعد مؤشراً على زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي.

١٠.٥.٥ يمكن للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الائتمانية على أداة مالية لم تزداد -بشكل جوهري -منذ الإثبات الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير (أنظر الفقرات ب٢٢.٥.٥-ب٢٤.٥.٥).

١١.٥.٥ إذا أتيحت معلومات تطلُّعية للمستقبل معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه لا يمكن للمنشأة أن تعتمد -فحسب -على معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل جوهري -منذ الإثبات الأولي. وبالرغم من ذلك، عندما لا تُتاح معلومات تتسم بأنها تطلعية للمستقبل أكثر من وضع تجاوز موعد الاستحقاق (سواء على أساس منفرد أو جماعي) بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق لتحديد ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي. وبغض النظر عن الطريقة التي بها تُقَوِّم المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المخاطر الائتمانية على الأصل المالي قد زادت -بشكل جوهري - منذ الإثبات الأولي عندما تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً. وتستطيع المنشأة دحض هذا الافتراض إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة وتكون متاحة ببدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، تدلل على أن المخاطر الائتمانية لم تزداد -بشكل جوهري - منذ الإثبات الأولي حتى ولو كانت الدفعات التعاقدية تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً. وعندما تحدد المنشأة أنه كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً، فإن الافتراض الممكن دحضه لا ينطبق.

الأصول المالية المعدلة

١٢.٥.٥ إذا كانت التدفقات النقدية من أصل مالي قد تمت إعادة التفاوض بشأنها أوتم تعديلها ولم يتم إلغاء إثبات الأصل المالي فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بتقويم ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية للأداة مالية وفقاً للفقرة ٣.٥.٥ بمقارنة:

(أ) مخاطر التعثر في السداد الواقعة في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة)؛

(ب) مخاطر التعثر في السداد الواقعة عند الإثبات الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط

١٣.٥.٥ بالرغم من الفقرتين ٣.٥.٥، و ٥.٥.٥، فإنه يجب على المنشأة في تاريخ التقرير أن تثبت -فقط -التغيرات المُجمعة في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر منذ الإثبات الأولي على أنها مخصص خسارة للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط.

١٤.٥.٥ في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة مبلغ التغير في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنه مكسب أو خسارة الهبوط. ويجب على المنشأة أن تثبت التغيرات الإيجابية في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنها مكسب الهبوط، حتى ولو كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر أقل من مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المُقدرة عند الإثبات الأولي.

مدخل مبسط للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقد ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل

٥.٥.١٥ بالرغم من الفقرتين ٥.٥.٣ و٥.٥.٥، يجب على المنشأة أن تقيس -دائماً- مخصص الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

(أ) المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقد التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، والتي:

(١) لا تتضمن مكون تمويل مهم (أو عندما تطبق المنشأة وسيلة عملية على العقود التي هي لمدة سنة أو أقل) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥؛ أو

(٢) تتضمن مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مثل تلك المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقد، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها -بشكل منفصل- على المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين وأصول العقود.

(ب) مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها -بشكل منفصل- على مبالغ الإيجار التمويلي والتشغيلي المستحق التحصيل.

٥.٥.١٦ يمكن للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمبالغ المستحقة التحصيل على المدينين التجاريين، ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل وأصول العقد -بشكل مستقل بعضها عن بعض.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

٥.٥.١٧ يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تظهر:

(أ) مبلغ غير متحيز واحتماله مرجح يتم تحديده عن طريق تقويم نطاق من النتائج الممكنة؛

(ب) القيمة الزمنية للنقود؛

(ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

٥.٥.١٨ عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، لا يلزم المنشأة -بالضرورة- أن تحدد كل تصور محتمل. وبالرغم من ذلك، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان الخطر أو الاحتمال بأن تحدث خسارة ائتمانية من خلال إظهار احتمال حدوث خسارة ائتمانية واحتمال عدم حدوث خسارة ائتمانية، حتى ولو كان احتمال حدوث خسارة ائتمانية منخفض جداً.

٥.٥.١٩ إن الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) التي تكون المنشأة معرضة على مدارها للمخاطر الائتمانية وليست فترة أطول، حتى ولو كانت الفترة الأطول متفقة مع ممارسة الأعمال.

٢٠٠٥.٥ وبالرغم من ذلك، تتضمن بعض الأدوات المالية قرضاً ومكون ارتباط لم يتم سحبه، ولا تؤدي القدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه إلى قَصْر تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية على فترة الإشعار التعاقدية. ولمثل تلك الأدوات المالية، وفقط تلك الأدوات المالية، يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدار الفترة التي تكون المنشأة معرضة فيها للخسائر الائتمانية والتي لن يتم فيها تقليل الخسائر الائتمانية المتوقعة بإجراءات لإدارة المخاطر الائتمانية، حتى لو امتدت تلك الفترة إلى ما بعد الحد الاقصى للفترة التعاقدية.

٦.٥ إعادة تصنيف الأصول المالية

١.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة ١.٤.٤، فإنه يجب عليها أن تطبق إعادة التصنيف –بأثر مستقبلي –من تاريخ إعادة التصنيف. ولا يجوز للمنشأة أن تعدل أي مكاسب أو خسائر (بما في ذلك مكاسب أو خسائر الهبوط) أو فائدة تم إثباتها –سابقاً. وتبين الفقرات ٢.٦.٥–٧.٦.٥ المتطلبات لإعادة التصنيف.

٢.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المُستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم إثبات أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المُستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

٣.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أوالخسارة إلى صنف القياس بالتكلفة المُستنفدة، فإن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف تصبح إجمالي مبلغه الدفتري الجديد. (أنظر الفقرة ب٢.٦.٥ للإرشادات بشأن تحديد معدل الفائدة الفعلية ومخصص الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف).

٤.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المُستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم إثبات اي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المُستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر. ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف (أنظر الفقرة ب١.٦.٥).

٥.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المُستنفدة، فإنه تتم إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ومع ذلك، تتم إزالة المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها – سابقا – ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف. ونتيجة لذلك، فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كان يتم قياسه دائماً بالتكلفة المُستنفدة. ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الربح أو الخسارة ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"). ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف. (أنظر الفقرة ب١.٦.٥).

٦.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يُستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. (أنظر الفقرة ب٢.٦.٥ للإرشادات بشأن تحديد معدل الفائدة الفعلية ومخصص الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف.)

٧.٦.٥ إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإنه يُستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وتتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها – سابقا – ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف في تاريخ إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

٧٠٥ المكاسب والخسائر

١٠٧٠٥ يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة ما لم:

(أ) يكن جزءً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦، وإذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لمحفظة تحوط من مخاطر معدل الفائدة)؛ أو

(ب) يكن استثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون المنشأة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الاستثمار ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥٠٧٠٥؛ أو

(ج) يكن التزاماً مالياً تم وسمه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وأن المنشأة مطالبة بأن تعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٧٠٧٠٥؛ أو

(د) يكن أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢٠١٠٤أ وأن المنشأة مطالبة بأن تثبت بعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ١٠٠٧٠٥.

١٠٧٠٥أ يتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما:

(أ) يتم التأكد من حق المنشأة في تسلم دفعة من توزيعات الأرباح؛

(ب) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح؛

(ج) يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٠٧٠٥ يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المُستنفدة والذي لا يُعد جزءً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦، وإذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي أو إعادة تصنيفه وفقاً للفقرة ٢٠٦٠٥ أو من خلال عملية الاستنفاد أو لإثبات مكاسب أو خسائر الهبوط. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين ٢٠٦٠٥ و٤٠٦٠٥ إذا أعادت تصنيف أصول مالية من صنف القياس بالتكلفة المُستنفدة. ويجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المُستنفدة والذي لا يُعد جزءً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦، وإذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء إثبات الالتزام المالي ومن خلال عملية الاستنفاد. (أنظر الفقرة ٢٠٧٠٥ للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الاجنبية).

٣٠٧٠٥ يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية، التي هي بنود مُتحوط لها ضمن علاقة تحوط، وفقاً للفقرات ٨٠٥٠٦-١٤٠٥٠٦، وإذا كانت منطبقة، الفقرات ٨٩-٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة.

٤٠٧٠٥ إذا أثبتت المنشأة أصولاً ماليةُ باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (أنظر الفقرات ٢٠١٠٣، وب٣٠١٠٣ و ب٦٠١٠٣)، فإنه، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة المُستنفدة، لا يتم إثبات أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية. وبالرغم من ذلك، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم إثبات التغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو المناسب وفقاً للفقرة ١٠٧٠٥. ويجب اعتبار تاريخ المتاجرة هو تاريخ الإثبات الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الهبوط.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية

٥.٧.٥ عند الإثبات الأولي، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا هي مُحتفظ بها للمتاجرة ولا هي عوض محتمل تم إثباته من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. (أنظر الفقرة ب٥.٧.٣ للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الاجنبية.)

٦.٧.٥ إذا قامت المنشأة بالاختيار الوارد في الفقرة ٥.٧.٥، فإنه يجب عليها أن تثبت، ضمن الربح أو الخسارة، توزيعات الأرباح من تلك الاستثمارات وفقاً للفقرة ٥.٧.١أ.

الالتزامات الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٧.٧.٥ يجب على المنشأة أن تعرض مكسباً أو خسارةً من الالتزام المالي الذي تم وسمه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٤.٢.٢ أو الفقرة ٤.٣.٥ كما يلي:

(أ) يجب أن يتم عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرات ب٥.٧.١٣-ب٥.٧.٢٠)،

(ب) يجب أن يتم عرض المبلغ المتبقي من التغير في القيمة العادلة للالتزام ضمن الربح أو الخسارة وذلك ما لم تُحدث معالجة أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام الموضحة في البند (أ) عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة أو تضخمه (وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٥.٧.٨). وتوفر الفقرات ب٥.٧.٥-ب٥.٧.٧ وب٥.٧.١٠-ب٥.٧.١٢ إرشاداً حول تحديد ما إذا كان سيحدث عدم تماثل محاسبي أو أنه سيتضخم.

٨.٧.٥ إذا أحدثت المتطلبات الواردة في الفقرة ٥.٧.٧ عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة أو ضخمته، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر من ذلك الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام) ضمن الربح أو الخسارة.

٩.٧.٥ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين ٥.٧.٧ و٥.٧.٨، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن الربح أو الخسارة، جميع المكاسب أو الخسائر من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي التي تم وسمها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الأصول المُقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

١٠.٧.٥ يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ، باستثناء مكاسب أو خسائر الهبوط (أنظر القسم ٥.٥) ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية (أنظر الفقرتين ب٥.٧.٢-ب٥.٧.٢أ)، إلى أن يتم إلغاء الأصل المالي أو إعادة تصنيفه. وعندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي فإنه يعاد تصنيف المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها –سابقا –ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١). وإذا تمت إعادة تصنيف الأصل من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها –سابقا –ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٥.٦.٥ و٥.٦.٧. ويتم إثبات الفائدة التي تم حسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الربح أو الخسارة.

١١.٧.٥ كما هو موضح في الفقرة ٥.٧.١٠، إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ، فإن المبالغ التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة تكون هي نفسها المبالغ التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المُستنفدة.

الفصل ٦ المحاسبة عن التحوط

١٠٦ الهدف من المحاسبة عن التحوط ونطاقها

١.١.٦ إن الهدف من المحاسبة عن التحوط هو التعبير، في القوائم المالية، عن أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة التعرضات الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥). ويهدف هذا المنهج إلى التعبير عن مضمون أدوات التحوط التي يتم لها تطبيق المحاسبة عن التحوط وذلك للسماح بنظرة ثاقبة في الغرض منها وآثارها.

٢.١.٦ يمكن للمنشأة أن تختار وسم علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند مُتحوط له وفقاً للفقرات ٦.٢.١-٦.٣.٧ وب٦.٢.١-ب٦.٣.٢٥. ولعلاقات التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة من أداة التحوط والبند المُتحوط له وفقاً للفقرات ٦.٥.١-٦.٥.١٤ وب٦.٥.١-ب٦.٥.٢٨. وعندما يكون البند المُتحوط له مجموعة من البنود، فإنه يجب على المنشأة أن تلتزم بالمتطلبات الإضافية الواردة في الفقرات ٦.٦.١-٦.٦.٦ وب٦.٦.١-ب٦.٦.١٦.

٣.١.٦ لتحوط القيمة العادلة من التعرض لمعدل الفائدة لمحفظة من الأصول المالية والالتزامات المالية (وفقط لمثل هذا التحوط)، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة -أيضاً- أن تطبق المتطلبات المحددة للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تسم الجزء الذي يُعد مبلغ عملة (أنظر الفقرات ٨١أ و٨٩أ وإرشادات التطبيق ١١٤-١٣٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) على أنه البند المُتحوط له.

٢٠٦ أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

١.٢.٦ يمكن أن يتم وسم مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (أنظر الفقرة ب٦.٢.٤).

٢.٢.٦ يمكن أن يتم وسم أصل مالي غير مشتق، أو التزام مالي غير مشتق، يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنه أداة تحوط ما لم يكن التزاماً مالياً تم وسمه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والذي يتم له عرض مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٧. ولتحوط من مخاطر عملة أجنبية، فإنه يمكن أن يتم وسم مكون مخاطر العملة الاجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لالتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تحوط شريطة ألا يكون استثماراً في أداة حقوق ملكية تكون المنشأة قد اختارت لها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥.

٣.٢.٦ لأغراض المحاسبة عن التحوط، فإنه يمكن وسم العقود مع طرف خارجي -فقط- عن المنشأة معدة التقرير (أي خارجي عن المجموعة أو المنشأة المنفردة التي يتم التقرير عنها) على أنها أدوات تحوط.

وسم أدوات التحوط

٤.٢.٦ يجب أن يتم وسم الأداة المؤهلة للتحوط في مجملها على أنها أداة تحوط. والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي:

(أ) فصل القيمة الحقيقية عن القيمة الزمنية لعقد خيار ووسم التغير في القيمة الحقيقية للخيار-فقط -، وليس التغير في قيمته الزمنية، على أنه أداة تحوط (أنظر الفقرات ١٥.٥.٦ وب٢٩.٥.٦-ب٣٣.٥.٦)؛

(ب) فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري لعقد آجل ووسم التغير في قيمة العنصر الفوري-فقط - للعقد الآجل، وليس العنصر الآجل، على أنه أداة التحوط؛ وبالمثل، يمكن أن يتم فصل الفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية وأن يتم استثناؤه من وسم أداة مالية على أنها أداة التحوط (أنظر الفقرات ١٦.٥.٦ وب٣٤.٥.٦-ب٣٩.٥.٦)؛

(ج) يمكن أن يتم وسم جزء من مجمل أداة التحوط، مثل نسبة ٥٠ في المائة من المبلغ الاسمي، على أنه أداة التحوط ضمن علاقة تحوط. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتم وسم أداة تحوط لجزء من التغير في قيمتها العادلة ينتج -فقط -عن جزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط قائمة.

٥.٢.٦ يمكن للمنشأة أن تعتبر أي توليفة مما يلي على أنها مجموعة، وأن تسمها - بشكل مشترك-على أنها أداة تحوط (بما في ذلك تلك الحالات التي يكون فيها الخطر أو المخاطر الناشئة عن بعض أدوات التحوط تعوض تلك الناشئة عن أدوات تحوط الآخرى):

(أ) مشتقات أو جزء منها؛

(ب) غير المشتقات أو جزء منها.

٦.٢.٦ بالرغم من ذلك، لا تعد الأداة المشتقة التي تضم خياراً مكتوباً مع خيار مُشترى (على سبيل المثال، طوق معدل الفائدة) مؤهلة على أنها أداة تحوط إذا كانت -في حقيقة الأمر - تُعد صافي خيار مكتوب في تاريخ الوسم (ما لم تكن مؤهلة وفقاً للفقرة ب٤.٢.٦). وبالمثل، يمكن أن يتم وسم أداتين أو أكثر (أو أجزاء منهما) -معاً -على أنهما أداة التحوط، فقط إذا كانتا عند مزجهما لا تُعدان -في حقيقة الأمر- توليفة صافي خيار مكتوب في تاريخ الوسم (ما لم تكونا مؤهلتين وفقاً للفقرة ب٤.٢.٦).

٣٠٦ البنود المُتحوط لها

البنود المؤهلة

١.٣.٦ يمكن أن يكون البند المُتحوط له أصلاً أو التزاماً تم إثباته، أو ارتباطاً ملزماً لم يتم إثباته، أو معاملة توقّع أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المُتحوط له:

(أ) بنداً منفردا؛ أو

(ب) مجموعة من البنود (تخضع للفقرات ١.٦.٦-٦.٦.٦ و ب١.٦.٦-ب١٦.٦.٦).

وقد يكون البند المُتحوط له -أيضاً -مكوِّناً لمثل هذا البند أو المجموعة من البنود (أنظر الفقرات ٧.٣.٦ وب٧.٣.٦-ب٢٥.٣.٦).

٢.٣.٦ يجب أن يكون من الممكن قياس البند المُتحوط له بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٣.٣.٦ إذا كان البند المُتحوط له معاملة متوقعة (أو أحد مكوناتها)، فإنه يجب أن تكون المعاملة محتملةً -إلى حد كبير.

٤.٣.٦ التعرض المجمع --المكون من مزيج من التعرض الذي يمكن أن يتأهل على أنه بند مُتحوط له وفقاً للفقرة ١.٣.٦ ومشتقة-- يمكن أن يتم وسمه على أنه بند مُتحوط له (أنظر الفقرات ب٣.٣.٦-ب٤.٣.٦). ويشمل هذا معاملة متوقعة بتعرض مجمع (أي المعاملات المستقبلية المتوقعة غير الملزمة التي ينشأ عنها تعرض ومشتقة) إذا كان ذلك التعرض المجمع محتملاً -إلى حد كبير، وأنه بمجرد أن تحدث وبالتالي لم تعد توقعاً، تكون مؤهلة على أنها بند مُتحوط له.

٥.٣.٦ لأغراض المحاسبة عن التحوط، يمكن وسم -فقط -الأصول، أو الالتزامات، أو الارتباطات الملزمة أو معاملات التوقع المحتملة -إلى حد كبير -مع طرف خارجي عن المنشأة معدة التقرير، على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن أن يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط على المعاملات بين المنشآت ضمن المجموعة نفسها -فقط -في القوائم المالية الفردية أو القوائم المالية المنفصلة لتلك المنشآت وليس في القوائم المالية الموحدة للمجموعة، باستثناء القوائم المالية الموحدة للمنشأة الاستثمارية، كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، حيث لا يتم، في القوائم المالية الموحدة، استبعاد المعاملات بين المنشأة الاستثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٦.٣.٦ وبالرغم من ذلك، كاستثناء من الفقرة ٥.٣.٦، قد تتأهل مخاطر العملات الأجنبية لبند نقدي (على سبيل المثال، واجب السداد/مستحق التحصيل بين منشأتين تابعتين) بين منشآت المجموعة على أنه بند مُتحوط له في القوائم المالية الموحدة، إذا نتج عنه تعرض لمكاسب أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية التي لا يتم استبعادها -بالكامل -عند التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١، لا يتم -بالكامل -استبعادها مكاسب وخسائر أسعار صرف العملات الأجنبية من البنود النقدية بين منشآت المجموعة عند التوحيد، عندما يتم التعامل في بنود نقدية بين منشآت المجموعة بين منشأتين ضمن المجموعة لديهما عملات وظيفية مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، قد تتأهل مخاطر العملات الاجنبية لمعاملة متوقعة محتملة - إلى حد كبير -بين منشآت المجموعة على أنها بند مُتحوط له في القوائم المالية الموحدة شريطة أن تُقَوَّم المعاملة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن مخاطر العملات الاجنبية سوف تؤثر على الربح أو الخسارة الموحدة.

وسم البنود المُتحوط لها

٧.٣.٦ يمكن للمنشأة أن تسم بنداً -في مجمله -أو مكوناً لبند على أنه البند المُتحوط له ضمن علاقة تحوط. يشمل البند الكامل جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند. ويشمل المكون ما هو أقل من كامل التغير في القيمة العادلة أو كامل التقلب في التدفقات النقدية للبند. وفي تلك الحالة، فإنه يمكن للمنشأة أن تسم -فقط -الأنواع التالية من المكونات (بما في ذلك التوليفات منها) على أنها بنود مُتحوط لها:

(أ) التغيرات -فقط - في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند يمكن عزوه إلى خطر أو مخاطر محددة (مكون المخاطر)، شريطة أن يكون من الممكن، بالاستناد إلى تقويم ضمن سياق هيكل سوق معين، تحديد مكون المخاطر -بشكل منفصل -وقياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها (أنظر الفقرات ب٨.٣.٦– -ب١٥.٣.٦). تتضمن مكونات المخاطر وسم التغيرات -فقط - في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُتحوط له بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطر من جانب واحد).

(ب) واحدة أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المُختارة.

(ج) مكونات مبلغ اسمي، أي جزء محدد من مبلغ بند (أنظر الفقرات ب١٦.٣.٦–ب٢٠.٣.٦).

٤٠٦ ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط

١.٤.٦ تتأهل علاقة التحوط للمحاسبة عن التحوط -فقط -إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) تتكون علاقة التحوط -فقط -من أدوات تحوط مؤهلة وبنود مُتحوط لها مؤهلة.

(ب) يوجد، في بداية علاقة التحوط، وسماً وتوثيقاً رسمياً لعلاقة التحوط ولهدف المنشأة من إدارة المخاطر واستراتيجيتها لمُباشَرَة التحوط. ويجب أن يشمل ذلك التوثيق تحديد أداة التحوط، والبند المُتحوط له، وطبيعة المخاطر الذي يتم التحوط منها وكيف سوف تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط والكيفية التي تحدد بها نسبة التحوط).

(ج) تستوفي علاقة التحوط جميع متطلبات فاعلية التحوط التالية:

(١) أن يكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (أنظر الفقرات ب٦٠٤٠٤-ب٦٠٤٠٦)؛

(٢) ألا يهيمن أثر المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة الاقتصادية (أنظر الفقرات ب٦٠٤٠٧-ب٦٠٤٠٨)؛

(٣) أن تكون نسبة التحوط لعلاقة التحوط هي نفسها مثل تلك الناتجة عن كمية البند المُتحوط له التي تقوم المنشأة بالتحوط لها -فعلياً -وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة -فعلياً -للتحوط لتلك الكمية من البُند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يعكس ذلك الوسم عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط والذي ينشأ عنه عدم فاعلية التحوط (بغض النظر عما إذا كانت مُثبتة أو غير مُثبتة) والذي يؤدي بدوره إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط (أنظر الفقرات ب٦٠٤٠٩-ب٦٠٤٠١١).

٥٠٦ المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

١٠٥٠٦ تطبق المنشأة المحاسبة عن التحوط على علاقة التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١٠٤٠٦(والتي تتضمن قرار المنشأة بوسم علاقة التحوط).

٢٠٥٠٦ هناك ثلاثة أنواع من علاقات التحوط:

(أ) تحوط القيمة العادلة: وهو التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مُثبت أو لارتباط ملزم غير مُثبت أو لمكون من أي من مثل تلك البنود التي يمكن عزوها إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

(ب) تحوط التدفق النقدي: وهو التحوط من التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو التزام مُثبت أو بمكون له (مثل جميع دفعات الفائدة المستقبلية على دين متغير المعدل أو بعضها) أو معاملة متوقعة محتملة -إلى حد كبير، ويمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة.

(ج) تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢١.

٣٠٥٠٦ إذا كان البند المُتحوط له هو أداة حقوق ملكية والتي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥٠٧٠٥، فإنه يجب أن يكون التعرض المُتحوط منه المشار إليه في الفقرة ٢٠٥٠٦(أ) هو الذي يمكن أن يؤثر على الدخل الشامل الآخر. وفي تلك الحالة، و -فقط - في تلك الحالة، يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، عرض عدم فاعلية التحوط المُثبت.

٤٠٥٠٦ قد تتم المحاسبة عن تحوط من مخاطر العملة الاجنبية لارتباط مُلزم على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي.

٥٠٥٠٦ إذا توقفت علاقة التحوط عن استيفاء متطلب فاعلية التحوط والمتعلق بنسبة التحوط (أنظر الفقرة ١٠٤٠٦(ج)(٣)) ولكن بقي الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التحوط الموسومة تلك هو نفسه، فإنه يجب على المنشأة أن تعدل نسبة التحوط لعلاقة التحوط بحيث تستوفي ضوابط التأهل مرة أخرى (ويُشار إلى ذلك في هذا المعيار على أنه 'إعادة التوازن' - أنظر الفقرات ب٦٠٥٠٧-ب٦٠٥٠٢١).

٦.٥.٦ **يجب على المنشأة ألا تستمر في المحاسبة عن التحوط -بأثر مستقبلي عندما-فقط تتوقف علاقة التحوط (أو جزء من علاقة التحوط) عن استيفاء ضوابط التأهل (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط، إذا كان مُنطبقاً). ويشمل ذلك حالات انقضاء أداة التحوط أو بيعها أو إنهائها أو ممارستها. ولهذا الغرض، فإنه لا يعد إحلال أو تحويل أداة التحوط إلى أداة تحوط أخرى انقضاءً أو إنهاءً لها إذا كان مثل هذا الإحلال أو التحويل جزءً من هدف المنشأة الموثق من إدارة المخاطر ومتفقا معه. بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض فليس هناك انقضاء أو إنهاء لأداة التحوط إذا:**

(أ) **وافق طرفا أداة التحوط، كنتيجة للأنظمة أو اللوائح أو لاستحداث أنظمة أو لوائح، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين. ولهذا الغرض، فإن طرف المقاصة المقابل هو الطرف المقابل المركزي (يُطلق عليه -أحياناً -'هيئة مقاصة' أو 'وكالة مقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال، عضو مقاصة في هيئة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في هيئة مقاصة، والتي تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل أن تحدث المقاصة من قبل طرف مقابل مركزي. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم أطراف في أداة تحوط بإحلال الأطراف الأصلية المقابلة لهم بأطراف مقابلة مختلفة، فإنه يتم استيفاء المتطلب الوارد في هذه الفقرة الفرعية -فقط -إذا قام كل من تلك الأطراف بالمقاصة مع الطرف المقابل الأصلي نفسه.**

(ب) **كانت التغيرات الآخرى، إن وجدت، على أداة التحوط، تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحداث مثل هذا الإحلال للطرف المقابل. وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت مقاصة أداة التحوط قد تم القيام بها -في الأصل -مع طرف المقاصة المقابل. وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان الرهني، والحقوق في إجراء مقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والأرصدة واجبة السداد والرسوم المفروضة.**

يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط إما على علاقة التحوط في مجملها أو -فقط -على جزء منها (وفي تلك الحالة تستمر المحاسبة عن التحوط لما تبقى من علاقة التحوط).

٧.٥.٦ يجب على المنشأة أن تطبق:

(أ) الفقرة ١٠.٥.٦ عندما لا تستمر في المحاسبة عن التحوط لتحوط قيمة عادلة يكون البند المُتحوط له فيها (أو مكون له) أداة مالية يتم قياسها بالتكلفة المُستنفدة؛

(ب) الفقرة ١٢.٥.٦ عندما لا تستمر في المحاسبة عن التحوط لتحوطات تدفق نقدي.

تحوطات القيمة العادلة

٨.٥.٦ **طالما أن تحوط القيمة العادلة يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ٤.٦.١، فإنه يجب المحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:**

(أ) **يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الربح والخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كانت أداة التحوط تتحوط لأداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥).**

(ب) يجب أن يعدل مكسب أو خسارة التحوط للبند المُتحوط له من المبلغ الدفتري للبند المُتحوط له (إذا كان منطبقاً) وأن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة. وإذا كان البند المُتحوط له أصلاً مالياً (أو مكوناً له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ، فإنه يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة التحوط من البند المُتحوط له ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥، فإنه يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون البند المُتحوط له ارتباطاً ملزماً غير مُثبت (أو مكوناً له) فإنه يتم إثبات التغير المُتجمع في القيمة العادلة للبند المُتحوط له في وقت لاحق لوسمه على أنه أصل أو التزام مع إثبات المكسب أو الخسارة المناظرة ضمن الربح أو الخسارة.

٦.٥.٩ عندما يكون البند المُتحوط له في تحوط قيمة عادلة هو ارتباط ملزم (أو مكون له) باقتناء أصل أو بتحمل التزام، فإنه يتم تعديل المبلغ الدفتري الأولي للأصل أو الالتزام، الذي ينتج عن وفاء المنشأة بالارتباط الملزم، بحيث يتضمن التغير المُتجمع في القيمة العادلة للبند المُتحوط له الذي تم إثباته في قائمة المركز المالي.

٦.٥.١٠ يجب أن يتم استنفاد أي تعديل ناشئ عن الفقرة ٦.٥.٨(ب) ضمن الربح أو الخسارة إذا كان البند المُتحوط له أداة مالية (أو مكوناً لها) يتم قياسها بالتكلفة المُستنفدة. ويمكن أن يبدأ الاستنفاد بمجرد وجود تعديل، ويجب أن يبدأ في موعد أقصاه عندما يتم التوقف عن تعديل البند المُتحوط له بمكاسب أو خسائر التحوط. يستند الاستنفاد إلى معدل الفائدة الفعلية المُعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الاستنفاد. وفي حالة الأصل المالي (أو مكون له) الذي يُعد بنداً مُتحوطاً له والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ، فإن الاستنفاد ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ الذي يمثل المكسب أو الخسارة المتجمعة الذي تم إثباته –سابقا –وفقاً للفقرة ٦.٥.٨(ب) وليس بتعديل المبلغ الدفتري.

تحوطات التدفق النقدي

٦.٥.١١ طالما أن تحوط التدفق النقدي يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ٦.٤.١، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:

(أ) يتم تعديل المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المُتحوط له (احتياطي تحوط التدفق النقدي) إلى أي مما يلي (بالمبالغ المطلقة) أيهما أقل:

(١) المكسب أو الخسارة المُتجمعة من أداة التحوط منذ بداية التحوط؛

(٢) التغير المُتجمع في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المُتحوط له (أي القيمة الحالية للتغير المُتجمع في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها) من بداية التحوط.

(ب) يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال (أي الجزء الذي تتم مقاصته بالتغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)).

(ج) يجب أن يتم، ضمن الربح أو الخسارة، إثبات أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط (أو أي مكسب أو خسارة مطلوب لموازنة التغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)) والتي تُعد عدم فاعلية تحوط.

(د) يجب أن تتم المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للبند (أ) كما يلي:

(١) إذا نتج -لاحقاً -عن معاملة متوقعة مُتحوط لها إثبات أصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو أن معاملة متوقعة مُتحوط لها لأصل غير مالي أو التزام غير مالي أصبحت ارتباطاً ملزما ينطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تزيل ذلك المبلغ من احتياطي تحوط التدفق النقدي وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو المبلغ الدفتري الآخر للأصل أو الالتزام. ولا يُعد هذا تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) لتحوطات التدفق النقدي بخلاف تلك التي يشملها البند (١)، فإنه يجب أن يُعاد تصنيف ذلك المبلغ من احتياطي تحوط تدفق نقدي إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، في الفترات التي يتم فيها إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة أو عندما تحدث مبيعات التوقع).

(٣) وبالرغم من ذلك، إذا كان ذلك المبلغ خسارة وتتوقع المنشأة أنه لن يتم تغطية كامل تلك الخسارة، أو جزء منها، في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع أن تتم تغطيته -مباشرة –ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

١٢.٥.٦ عندما لا تستمر المنشأة في المحاسبة عن التحوط لتحوط تدفق نقدي (أنظر الفقرات ٦.٥.٦ و٧.٥.٦(ب))، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن المبلغ الذي كان يتم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للفقرة ١١.٥.٦(أ) كما يلي:

(أ) إذا كان لا يزال متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها، فإنه يجب أن يبقى ذلك المبلغ في احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية أو إلى حين انطباق الفقرة ١١.٥.٦(د)(٣). وتنطبق الفقرة ١١.٥.٦(د) عندما تحدث التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) إذا لم يعد متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها، فإنه يجب أن تتم إعادة تصنيف ذلك المبلغ -مباشرة- من احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى الربح أوالخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١). قد لا يزال يتوقع حدوث التدفق نقدي المستقبلي المُتحوط له الذي لم يعد حدوثه محتملاً -إلى حد كبير.

تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٣.٥.٦ يجب أن تتم المحاسبة عن تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) بشكل مشابه لتحوطات التدفقات النقدية:

(أ) يجب أن يتم إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ١١.٥.٦)؛

(ب) يجب أن يتم إثبات الجزء غير الفعال ضمن الربح أو الخسارة.

١٤.٥.٦ يجب أن يتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المُجمعة من أداة التحوط المتعلقة بالجزء الفعال من التحوط الذي قد تم تجميعه في احتياطي ترجمة العملات الاجنبية من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١) وفقاً للفقرتين ٤٨ و٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ عند استبعاد العملية الأجنبية أو الاستبعاد الجزئي لها.

المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

١٥٠٥٠٦ عندما تفصل المنشأة بين القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتسم التغير في القيمة الحقيقية للخيار –فقط –على أنه أداة التحوط (أنظر الفقرة ٦٠٢٠٤(أ))، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن القيمة الزمنية للخيار كما يلي (أنظر الفقرات ب٦٠٥٠٢٩–ب٦٠٥٠٣٣):

(أ) يجب على المنشأة أن تميز القيمة الزمنية للخيارات بحسب نوع البند المُتحوط له الذي يحوطه الخيار (أنظر الفقرة ب٦٠٥٠٢٩):

(١) بند مُتحوط له متعلق بمعاملة؛ أو

(٢) بند مُتحوط له متعلق بفترة زمنية.

(ب) يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يحوِّط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بمعاملة، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المُتحوط له ويجب أن يتم تجميعه في مكون منفصل لحقوق الملكية. ويجب أن تتم المحاسبة عن التغير المُجمع في القيمة العادلة الناشئ عن القيمة الزمنية للخيار الذي قد تم تجميعه في مكون منفصل لحقوق الملكية ('المبلغ') كما يلي:

(١) إذا نتج –لاحقا –عن البند المُتحوط له إثبات أصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو ارتباط ملزم بأصل غير مالي أو التزام غير مالي تنطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تزيل المبلغ من المكون المنفصل لحقوق الملكية وأن تدرجه -بشكل مباشر –ضمن التكلفة الأولية أو المبلغ الدفتري الآخر للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) لعلاقات التحوط بخلاف تلك التي يشملها البند (١)، فإنه يجب أن تتم إعادة تصنيف المبلغ من مكون منفصل لحقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، عندما تحدث مبيعات التوقع).

(٣) وبالرغم من ذلك، إذا لم يكن متوقعا أن يتم استرداد جميع ذلك المبلغ أو جزء منه في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر، فإنه يجب –فوراً –أن تتم إعادة تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع أن يتم استرداده إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

(ج) يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يحوط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقاً بالبند المُتحوط له ويجب أن يتم تجميعه في مكون منفصل لحقوق الملكية. يجب أن يتم استنفاد القيمة الزمنية، في تاريخ وسم الخيار على أنه أداة تحوط، وذلك بالقدر الذي تكون فيه متعلقة بالبند المُتحوط له، على أساس منتظم ومنطقي على مدى الفترة التي يمكن خلالها أن يؤثر تعديل القيمة الحقيقية للتحوط على الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥٠٧٠٥). وبالتالي، فإنه يجب، في كل فترة تقرير، أن تتم إعادة تصنيف مبلغ الاستنفاد من المكون المنفصل لحقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١). وبالرغم من ذلك، إذا لم يتم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لعلاقة التحوط التي تتضمن التغير في القيمة الحقيقية للخيار على أنها أداة التحوط، فإنه يجب –فوراً –أن تتم إعادة تصنيف صافي المبلغ (أي بما في ذلك الاستنفاذ المُجمع) الذي قد تم تجميعه في المكون المنفصل لحقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

١٦.٥.٦ عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري من العقد الآجل وتسم -فقط -التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة التحوط، أو عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من وسم تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (أنظر الفقرة ٤.٢.٦(ب))، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق الفقرة ١٥.٥.٦ على العنصر الآجل من العقد الآجل أو على الفرق المبني على أسعار العملات الاجنبية بالطريقة نفسها كما يتم تطبيقها على القيمة الزمنية للخيار. في تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تطبق إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات ب٣٤.٥.٦-ب٣٩.٥.٦.

٦.٦ تحوطات مجموعة من البنود

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُتحوط له

١.٦.٦ تُعد مجموعة من البنود (بما في ذلك مجموعة من بنود تشكل صافي مركز؛ أنظر الفقرات ب١.٦.٦-ب٨.٦.٦) بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً فقط إذا:

(أ) تكوَّنت من بنود (بما في ذلك مكونات لبنود) تُعد بنوداً مُتحوط لها مؤهلة -بشكل فردي؛

(ب) كانت البنود ضمن المجموعة يتم إدارتها -معاً -على أساس جماعي لأغراض إدارة المخاطر؛

(ج) في حالة تحوط تدفق نقدي لمجموعة من البنود التي لا يُتوقع ان تكون التقلبات في تدفقاتها النقدية تناسبية -بشكل تقريبي -مع التقلب الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة بحيث تنشأ مراكز مخاطر تعويضية:

(١) كانت تحوطاً من مخاطر عملات أجنبية؛

(٢) كان وسم صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع أن تؤثر خلالها معاملات التوقع على الربح أو الخسارة، بالإضافة إلى طبيعتها وحجمها (أنظر الفقرات ب٧.٦.٦-ب٨.٦.٦).

وسم مكون لمبلغ اسمي

٢.٦.٦ يُعد المكون الذي يمثل جزءً من مجموعة مؤهلة من البنود بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً شريطة أن يكون الوسم متفقاً مع هدف المنشأة من إدارة المخاطر.

٣.٦.٦ يُعد المكون الذي يمثل شريحة من مجموعة كلية (على سبيل المثال، الشريحة الدنيا) مؤهلا للمحاسبة عن التحوط فقط إذا:

(أ) كان من الممكن تحديده -بشكل منفصل -وقياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ب) كان الهدف من إدارة المخاطر هو تحوط لمكوِّن يمثل شريحة؛

(ج) كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة للمخاطر المُتحوط منها نفسها (بحيث لا يتأثر قياس الشريحة المُتحوط لها -بشكل جوهري -بالجزء من الشريحة المُتحوط لها الذي تشكله بنود معينة من المجموعة الكلية)؛

(د) لتحوط بنود قائمة (على سبيل المثال، ارتباط ملزم غير مُثبت أو أصل مُثبت)، كانت المنشأة تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود التي يتم منها تحديد الشريحة المُتحوط لها (بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقة التحوط المؤهلة)؛

(هـ) كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات دفع مقدم تستوفي المتطلبات لمكونات مبلغ اسمي (أنظر الفقرة ب٢٠.٣.٦).

العرض

٤.٦.٦ لتحوط لمجموعة من البنود، لها مراكز مخاطر تعويضية (أي تحوط صافي مركز)، والتي تؤثر مخاطرها المُتحوط منها على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، فإنه يجب أن يتم عرض أي مكاسب أو خسائر تحوط في تلك القائمة في سطر مستقل عن تلك المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. وبالتالي، في تلك القائمة، يبقى المبلغ في سطر البند الذي يتعلق بالبند المُتحوط له نفسه (على سبيل المثال، الإيراد أو تكلفة المبيعات) دون تأثر.

٥.٦.٦ للأصول والالتزامات التي يتم التحوط لها –معاً - على أنها مجموعة في تحوط قيمة عادلة، فإنه يجب أن يتم، في قائمة المركز المالي، إثبات المكسب أو الخسارة من الأصول والالتزامات الفردية على أنه تعديل للمبلغ الدفتري للبنود الفردية المعنية المكونة للمجموعة وفقاً للفقرة ٨.٥.٦(ب).

صافي مراكز صفري

٦.٦.٦ عندما يكون البند المُتحوط له هو مجموعة لها صافي مركز صفري (أي أن البنود المُتحوط لها تعوض فيما بينها –بالكامل –المخاطر التي تتم إدارتها على أساس جماعي)، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تسمه ضمن علاقة تحوط لا تتضمن أداة تحوط، شريطة أن:

(أ) يكون التحوط جزءاً من استراتيجية تحوط صافي مخاطر متحرك، والتي تقوم المنشأة بموجبها –بشكل روتيني –بتحوط المراكز الجديدة من نفس النوع مع مرور الوقت (على سبيل المثال، عندما تدخل المعاملات في الأفق الزمني الذي تتحوط له المنشأة)؛

(ب) يتغير صافي المركز المُتحوط له في الحجم على مدى عمر استراتيجية التحوط لصافي مخاطر متحرك وتستخدم المنشأة أدوات تحوط مؤهلة في التحوط لصافي المخاطر (أي عندما لا يكون صافي المركز صفرياً)؛

(ج) يتم -عادةً –تطبيق المحاسبة عن التحوط على مثل صافي المراكز هذه عندما لا يكون صافي المركز صفرياً ويكون مُتحوطا لها بأدوات تحوط مؤهلة؛

(د) ينشأ عن عدم تطبيق المحاسبة عن التحوط على صافي مركز صفري نتائج محاسبية غير متسقة، نظراً لأن المحاسبة لن تثبت مراكز مخاطر تعويضية، والتي خلاف ذلك يتم إثباتها في تحوط صافي مركز.

٧.٦ خيار وسم تعرض ائتماني على أنه مقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

تأهل تعرض ائتماني للوسم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

١.٧.٦ إذا استخدمت المنشأة مشتقة ائتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لإدارة المخاطر الائتمانية على جميع، أو جزء من، أداة مالية (تعرض ائتماني)، فإنه يمكن لها أن تسم الأداة المالية، بالقدر الذي إليه يتم إدارتها على هذا النحو (أي جميعها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا:

(أ) كان اسم التعرض الائتماني (على سبيل المثال، المقترض، أو حامل ارتباط القرض) يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الائتمانية (مطابقة الاسم)؛

(ب) كانت أولوية الأدوات المالية تطابق أولوية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الائتمانية.

ويمكن للمنشأة أن تقوم بهذا الوسم بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية التي يتم إدارة مخاطرها الائتمانية تقع ضمن نطاق هذا المعيار أم لا (على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تسم ارتباطات القروض التي تقع خارج نطاق هذا المعيار). ويمكن للمنشأة أن تسم تلك الأداة المالية عند الإثبات الأولي لها، أو بعده، أو أثناء عدم إثباتها. ويجب على المنشأة أن توثق الوسم بشكل متزامن.

المحاسبة عن التعرض الائتماني الموسوم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢.٧.٦ إذا تم وسم أداة مالية وفقاً للفقرة ١.٧.٦ على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بعد الإثبات الأولي، أو لم يكن قد تم إثباتها -سابقا، فإنه يجب -فوراً -أن يتم إثبات الفرق في تاريخ الوسم بين المبلغ الدفتري، إن وجد، والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وللأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢.١.٤أ، فإنه يجب -فوراً -أن يتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها -سابقاً -ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق ملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١).

٣.٧.٦ يجب على المنشأة ألا تستمر في قياس الأداة المالية التي نشأ عنها، أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا:

(أ) لم تعد ضوابط التأهل الواردة في الفقرة ١.٧.٦ مستوفاة، على سبيل المثال:

(١) تنقضي المشتقة الائتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها مخاطر ائتمانية أو يتم بيعها، أو إنهاؤها، أو تسويتها؛ أو

(٢) لم تعد المخاطر الائتمانية للأداة المالية تدار باستخدام مشتقات ائتمانية. فعلى سبيل المثال، قد يحدث ذلك نظراً للتحسينات في الجودة الائتمانية للمقترض أو حامل ارتباط القرض أو للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على المنشأة؛

(ب) لم يكن مطلوبا خلاف ذلك بأن يتم قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي أنه لم يتغير نموذج أعمال المنشأة في هذه الأثناء بحيث يكون مطلوباً إعادة تصنيف وفقاً للفقرة ١.٤.٤).

٤.٧.٦ عندما لا تستمر المنشأة في قياس الأداة المالية، التي ينشأ عنها أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن القيمة العادلة لتلك الأداة المالية في تاريخ التوقف تصبح هي مبلغها الدفتري الجديد. ويجب أن يتم -لاحقاً -تطبيق القياس نفسه الذي تم استخدامه قبل وسم الأداة المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (بما في ذلك الاستنفاد الذي ينتج عن المبلغ الدفتري الجديد). فعلى سبيل المثال، فإن أصلاً مالياً كان قد تم تصنيفه -أولاً -على أنه يتم قياسه بالتكلفة المُستنفدة سوف يعود إلى ذلك القياس وسوف يعاد حساب معدل فائدته الفعلي بالاستناد إلى إجمالي مبلغه الدفتري الجديد في تاريخ عدم الاستمرار في القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

الفصل ٧ تاريخ السريان والتحول

١٠٧ تاريخ السريان

١٫١٫٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا اختارت المنشأة أن تطبق هذا المعيار أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار في الوقت نفسه (ولكن أنظر –أيضاً –الفقرات ٢٫١٫٧، و٢١٫٢٫٧ و٣٠٫٢٫٧). ويجب عليها -أيضاً، في الوقت نفسه، أن تطبق التعديلات الواردة في الملحق ج.

٢٫١٫٧ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ١٫١٫٧، للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار التطبيق الأبكر –فقط –لمتطلبات عرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والواردة في الفقرات ١٫٧٫٥(ج)، و٧٫٧٫٥–٩٫٧٫٥، و١٤٫٢٫٧، و ب٥٫٧٫٥ – ب٢٠٫٧٫٥ دون تطبيق المتطلبات الآخرى الواردة في هذا المعيار. وإذا اختارت المنشأة أن تطبق –فقط –تلك الفقرات، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تقدم –على أساس مستمر –الإفصاحات المتعلقة بذلك المبينة في الفقرات ١٠–١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ (المعدل بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩(٢٠١٠)). (أنظر -أيضاً –الفقرتين ٢٫٢٫٧ و١٥٫٢٫٧).

٣٫١٫٧ عدل "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠–٢٠١٢"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرتين ١٫٢٫٤ و٥٫٧٫٥ كتعديل تابع مُشتق من تعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل -بأثر مستقبلي –على تجميع الأعمال التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

٤٫١٫٧ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ١٫١٫٣، و ١٫٢٫٤، و ١٫١٫٥، و١٫٢٫٥، و٦٫٧٫٥، وب١٣٫٢٫٣، وب١٫٧٫٥، وج٥ وج٤٢ وحذف الفقرة ج١٦ والعنوان المتعلق بها. وتمت إضافة الفقرات ٣٫١٫٥ و١٫٧٫٥أ وتعريف إلى الملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٥٫١٫٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ٢٫١، ١٥٫٥٫٥، ب٨٫٣٫٤، ب٣٤٫٥٫٥ و ب٤٦٫٥٫٥. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٢٠٧ التحول

١٫٢٫٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار -بأثر رجعي –وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٤٫٢٫٧–٢٦٫٢٫٧ و٢٨٫٢٫٧. ولا يجوز أن يتم تطبيق هذا المعيار على البنود التي قد تم إلغاء إثباتها –بالفعل –في تاريخ التطبيق الأولي.

٢٫٢٫٧ ولأغراض مقتضيات التحول الواردة في الفقرات ١٫٢٫٧، و٣٫٢٫٧–٢٨٫٢٫٧ و٣٫٣٫٧، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة تلك المتطلبات لهذا المعيار ويجب أن تكون بداية فترة التقرير التي تلي إصدار هذا المعيار. وتبعاً للمنهج الذي تختاره المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يمكن أن ينطوي التحول على تاريخ واحد أو أكثر من تاريخ واحد للتطبيق الأولي لمتطلبات مختلفة.

التحول للتصنيف والقياس (الفصلان ٤ و٥)

٣٠٢٠٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تُقوم ما إذا كان الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢٠١٠٤(أ) أو ٢٠١٠٤أ(أ) على أساس الحقائق والظروف التي توجد في ذلك التاريخ. ويجب أن يتم تطبيق التصنيف الناتج -بأثر رجعي -بغض النظر عن نموذج أعمال المنشأة في فترات التقرير السابقة.

٤٠٢٠٧ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨) للمنشأة أن تُقوم عنصر القيمة الزمنية للنقود المُعدل وفقاً للفقرات ب٩٠١٠٤ب–ب٩٠١٠٤د على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات ب٩٠١٠٤ب–ب٩٠١٠٤د (أنظر -أيضاً -الفقرة ٤٢ص من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٥٠٢٠٧ في تاريخ الإثبات الأولي، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨) للمنشأة أن تُقوم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدماً ضئيلة وفقاً للفقرة ب١٢٠١٠٤(ج) على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الإثبات الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ الإثبات الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان استثناء ميزات الدفع مقدماً الوارد في الفقرة ب١٢٠١٠٤. (أنظر -أيضاً -الفقرة ٤٢ق من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

٦٠٢٠٧ إذا كانت المنشأة تقيس عقداً مختلطاً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرات ٢٠١٠٤أ، أو ٤٠١٠٤ أو ٥٠١٠٤ ولكن لم يتم قياس القيمة العادلة للعقد المختلط في فترات التقرير المقارنة، فإن القيمة العادلة للعقد المختلط في فترات التقرير المقارنة يجب أن تكون مجموع القيم العادلة للمكونات (أي المضيف الذي لا يُعد مشتقة والمشتقة المدمجة) في نهاية كل فترة تقرير مقارنة إذا أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة (أنظر الفقرة ١٥٠٢٠٧).

٧٠٢٠٧ إذا كانت المنشأة تطبق الفقرة ٦٠٢٠٧، فعندئذٍ، في تاريخ الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تثبت أي فرق بين القيمة العادلة لمجمل العقد المختلط في تاريخ الإثبات الأولي ومجموع القيم العادلة لمكونات العقد المختلط في تاريخ الإثبات الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو ضمن مكون آخر لحقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

٨٠٢٠٧ يمكن للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تسم:

(أ) الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٠١٠٤؛ أو

(ب) الاستثمار في أداة حقوق ملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥٠٧٠٥.

يجب أن يتم القيام بمثل هذا الوسم على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التصنيف -بأثر رجعي.

٩٠٢٠٧ في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يجب على المنشاة أن تلغي وسمها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٥٠١٠٤.

(ب) يمكن للمنشأة أن تلغي وسمها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة إذا كان ذلك الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٥٠١٠٤.

يجب أن يتم القيام بمثل هذا الإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التصنيف -بأثر رجعي.

١٠.٢.٧ في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يمكن للمنشأة أن تسم الالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢.٢.٤(أ).

(ب) يجب على المنشأة أن تلغي وسمها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان مثل هذا الوسم قد تم في تاريخ الإثبات الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة ٢.٢.٤(أ) وكان مثل هذا الوسم لا يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يمكن للمنشأة أن تلغي وسمها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان قد تم القيام بمثل هذا الوسم عند الإثبات الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة ٢.٢.٤(أ) وكان مثل هذا الوسم يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

يجب أن يتم القيام بمثل هذا الوسم والإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التصنيف -بأثر رجعي.

١١.٢.٧ إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨) للمنشأة أن تطبق طريقة الفائدة الفعلية -بأثر رجعي، فإنه يجب على المنشأة أن تعالج:

(أ) القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في نهاية كل فترة مقارنة معروضة على أنها إجمالي المبلغ الدفتري لذلك الأصل المالي أو التكلفة المُستنفدة لذلك الالتزام المالي إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة؛

(ب) القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي على أنها إجمالي المبلغ الدفتري الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المُستنفدة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٢.٢.٧ إذا قامت المنشأة -سابقاً -بالمحاسبة بالتكلفة (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩)، عن استثمار في أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى ١) (أو لأصل يُعد مشتقة وكان مرتبطاً بمثل أداة حقوق الملكية تلك، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها)، فإنه يجب عليها أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو ضمن مكون آخر من عناصر حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٣.٢.٧ إذا قامت المنشأة -سابقاً -بالمحاسبة بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، عن التزام يُعد مشتقة وكان مرتبطاً بـ، ويجب أن تتم تسويته بتسليم، أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى ١)، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك الالتزام الذي يعد مشتقة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم إثبات أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٤.٢.٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة ٥.٧.٧ ستحدث عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة، أو ستضخمه، على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق هذا المعيار -بأثر رجعي -على أساس ذلك التحديد.

١٥٫٢٫٧ بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ١٫٢٫٧، فإنه يجب على المنشأة، التي تتبنى متطلبات التصنيف والقياس لهذا المعيار (والتي تتضمن المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المُستنفدة للأصول المالية والهبوط في القسمين ٤٫٥ و٥٫٥)، أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرات ٤٢ل-٤٢س من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ ولكن لا يلزمها أن تعيد عرض الفترات السابقة. ويمكن للمنشأة أن تعيد عرض الفترات السابقة إذا، وفقط إذا، كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا لم تقم المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي فرق بين المبلغ الدفتري السابق والمبلغ الدفتري في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو ضمن مكون آخر لحقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي. وبالرغم من ذلك، إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فإن القوائم المالية المُعاد عرضها يجب أن تظهر جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وإذا نتج عن المنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أكثر من تاريخ تطبيق أولي للمتطلبات المختلفة، فإن هذه الفقرة تنطبق على كل تاريخ تطبيق أولي (أنظر الفقرة ٢٫٢٫٧). ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، إذا اختارت المنشأة التطبيق الأبكر -فقط -للمتطلبات المتعلقة بعرض المكاسب والخسائر من الالتزامات المالية التي يتم وسمها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفقاً للفقرة ٢٫١٫٧ قبل تطبيق المتطلبات الآخرى الواردة في هذا المعيار.

١٦٫٢٫٧ إذا قامت المنشأة بإعداد تقارير مالية أولية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي"، فإنه لا يلزم المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على الفترات الأولية السابقة لتاريخ التطبيق الأولي إذا لم يكن ذلك ممكناً -عملياً (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٨).

الهبوط (القسم ٥٫٥)

١٧٫٢٫٧ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥٫٥ -بأثر رجعي -وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ مع مراعاة الفقرات ١٥٫٢٫٧ و١٨٫٢٫٧-٢٠٫٢٫٧.

١٨٫٢٫٧ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تستخدم المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ التي تم فيه إثبات أداة مالية -بشكل أولي (أو لارتباطات قرض وعقود الضمان المالي في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعه فيه وفقاً للفقرة ٦٫٥٫٥) وأن تقارن ذلك مع المخاطر الائتمانية في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٩٫٢٫٧ عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي، يمكن للمنشأة أن تطبق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرات ١٠٫٥٫٥ وب٢٢٫٥٫٥-ب٢٤٫٥٫٥؛

(ب) الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ١١٫٥٫٥ للدفعات التعاقدية التي تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً، إذا كانت المنشأة سوف تطبق متطلبات الهبوط من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

٢٠٫٢٫٧ في تاريخ التطبيق الأولي، إذا تطلب تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم إلغاء إثبات تلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية منخفضة المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير، وفي هذه الحالة تنطبق الفقرة ١٩٫٢٫٧(أ)).

التحول للمحاسبة عن التحوط (الفصل ٦)

٧.٢.٢١ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار -لأول مرة، فإنه يمكن لها اختيار أن تستمر في تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنها سياستها المحاسبية بدلاً من المتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك السياسة على جميع علاقات تحوطاتها. ويجب على المنشأة التي تختار تلك السياسة أن تطبق -أيضاً -تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦ "تحوطات صافي استثمار في عملية اجنبية" بدون التعديلات التي توفق بين ذلك التفسير والمتطلبات الواردة في الفصل ٦ من هذا المعيار.

٧.٢.٢٢ باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٧.٢.٢٦، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التحوط لهذا المعيار -بأثر مستقبلي.

٧.٢.٢٣ لتطبيق المحاسبة عن التحوط من تاريخ التطبيق الأولي لمتطلبات هذا المعيار للمحاسبة عن التحوط، فإنه يجب أن يتم استيفاء جميع ضوابط التأهل كما هي في ذلك التاريخ.

٧.٢.٢٤ يجب اعتبار علاقات التحوط التي تأهلت للمحاسبة عن التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتأهل -أيضاً -للمحاسبة عن التحوط وفقاً لضوابط هذا المعيار (أنظر الفقرة ٦.٤.١)، بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط عند التحول (أنظر الفقرة ٧.٢.٢٥(ب))، أنها علاقات تحوط مستمرة.

٧.٢.٢٥ عند التطبيق الأولي لمتطلبات المحاسبة عن التحوط لهذا المعيار، فإنه:

(أ) يمكن للمنشأة أن تبدأ في تطبيق تلك المتطلبات من النقطة الزمنية نفسها التي توقفت فيها عن تطبيق متطلبات المحاسبة عن التحوط لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(ب) يجب على المنشأة أن تعتبر نسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنها نقطة البدء لإعادة توازن نسبة التحوط لعلاقة تحوط مستمرة، إذا كان منطبقا. ويجب أن يتم إثبات أي مكسب أو خسارة من إعادة التوازن هذا ضمن الربح أو الخسارة.

٧.٢.٢٦ كاستثناء من التطبيق -بأثر مستقبلي -لمتطلبات المحاسبة عن التحوط لهذا المعيار، فإنه:

(أ) يجب على المنشأة أن تطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ٦.٥.١٥ -بأثر رجعي -إذا، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان قد تم وسم -فقط -التغير في القيمة الحقيقية للخيار على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط. وينطبق هذا التطبيق -بأثر رجعي -فقط على علاقات التحوط تلك التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم وسمها من ذلك الحين فصاعداً.

(ب) يمكن للمنشأة أن تطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقاً للفقرة ٦.٥.١٦ -بأثر رجعي -إذا، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان قد تم وسم -فقط -التغير في العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط. وينطبق هذا التطبيق -بأثر رجعي -فقط على علاقات التحوط تلك التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم وسمها من ذلك الحين فصاعداً. بالإضافة إلى ذلك، إذا اختارت المنشأة التطبيق -بأثر رجعي -لهذه المحاسبة، فإنه يجب أن يتم تطبيقها على جميع علاقات التحوط التي تتأهل لهذا الاختيار (أي أنه عند التحول لا يُتاح هذا الاختيار على أساس كل علاقة تحوط على حدة). يمكن أن يتم -بأثر رجعي -تطبيق المحاسبة عن الفروق المبينة على أسعار العملات الاجنبية (أنظر الفقرة ٦.٥.١٦) على علاقات التحوط تلك التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم وسمها من ذلك الحين فصاعداً.

(ج) يجب على المنشاة أن تطبق -بأثر رجعي -متطلب الفقرة ٦.٥.٦ بأنه لا يوجد انقضاء أو أنهاء لأداة التحوط إذا:

(١) وافق طرفا أداة التحوط، نتيجة للأنظمة أو اللوائح، أو لاستحداث أنظمة أو لوائح، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين؛

(٢) كانت التغيرات الآخرى، إن وجدت، في أداة التحوط تقتصر على تلك الضرورية لإحداث هذا الإحلال للطرف المقابل.

المنشآت التي قد طبقت –بشكل أبكر-المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩)، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣)

٢٧.٢.٠٧ يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات التحول الواردة في الفقرات ٧.٢.١-٧.٢.٢٦ في التاريخ ذي الصلة بالتطبيق الأولي. ويجب على المنشأة أن تطبق كلًّا من مقتضيات التحول الواردة في الفقرات ٧.٢.٣-٧.٢.١٤أ و٧.٢.١٧-٧.٢.٢٦ لمرة واحدة فقط (أي إذا اختارت المنشأة منهجاً لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. يتضمن أكثر من تاريخ تطبيق أولي، فإنها لا تستطيع أن تطبق أياً من تلك المقتضيات مرة أخرى إذا كان قد تم تطبيقها –بالفعل –في تاريخ أبكر). (أنظر الفقرتين ٧.٢.٢ و٧.٣.٢).

٢٨.٢.٠٧ إن المنشأة التي طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩)، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣) وتقوم –لاحقاً –بتطبيق هذا المعيار:

(أ) يجب عليها أن تلغي وسمها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك الوسم قد تم القيام به -سابقا –وفقاً للشرط الوارد في الفقرة ٤.١.٥ ولكن لم يعد ذلك الشرط مُستوفى نتيجة لتطبيق هذا المعيار؛

(ب) يمكن لها أن تسم الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يكن ذلك الوسم قد استوفى -سابقا –الشرط الوارد في الفقرة ٤.١.٥ ولكن قد تم استيفاء ذلك الشرط الآن نتيجة لتطبيق هذا المعيار؛

(ج) يجب عليها أن تلغي وسمها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان ذلك الوسم قد تم القيام به -سابقاً -وفقاً للشرط الوارد في للفقرة ٤.٢.٢(أ) ولكن لم يعد ذلك الشرط مُستوفى نتيجة لتطبيق هذا المعيار؛

(د) يمكن لها أن تسم الالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يكن ذلك الوسم قد استوفى -سابقاً –الشرط الوارد في الفقرة ٤.٢.٢(أ) ولكن قد تم استيفاء ذلك الشرط الآن نتيجة لتطبيق هذا المعيار.

يجب أن يتم القيام بمثل هذا الوسم والإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التصنيف –بأثر رجعي.

٧.٣ سحب تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣)

١.٣.٠٧ يحل هذا المعيار محل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩ "إعادة تقويم المشتقات المُدْمَجَة". وقد تضمنت المتطلبات التي أضيفت إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ في اكتوبر ٢٠١٠ المتطلبات التي كانت مبينة –سابقاً –في الفقرتين ٥ و٧ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩. ونتيجة لتعديل تابع، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" قد تضمن المتطلبات المبينة -سابقا –في الفقرة ٨ من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٩.

٢.٣.٠٧ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠٠٩)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٠) والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (٢٠١٣). وبالرغم من ذلك، فللفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير٢٠١٨، يمكن للمنشأة أن تختار تطبيق الإصدارات الأبكر للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من تطبيق هذا المعيار إذا، وفقط إذا، كان التاريخ ذو الصلة بالتطبيق الأولي للمنشأة قبل ١ فبراير ٢٠١٥.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً: الجزء من **الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر** الذي يمثل **الخسائر الائتمانية المتوقعة** التي تنتج عن أحداث التعثر في السداد لأداة مالية والمحتملة خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير.

التكلفة المُستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي: المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي مطروحاً منه دفعات سداد المبلغ الأصلي، مُضافاً إليه أو مطروحاً منه الاستنفاد المُجمع باستخدام **طريقة الفائدة الفعلية** لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ ومُعدلاً، للأصول المالية، بأي **مخصص خسارة**.

أصول العقد: تلك الحقوق التي يحددها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" لتتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لغرض إثبات وقياس مكاسب أو خسائر الهبوط.

أصـل مـالـي ذو مـسـتـوى ائتماني هابط: يُعد الأصل المالي بأنه ذو مستوى ائتماني هابط عندما يكون قد وقع واحد أو أكثر من الاحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي. ومن أمثلة الادلة على أن الأصل المالي ذو مستوى ائتماني هابط البيانات الممكن رصدها حول الأحداث التالية:

(أ) صعوبات مالية كبيرة للمُصدر أو للمقترض؛ أو

(ب) خرق العقد، مثل التعثر في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو

(ج) أن يكون مقرض (مقرضو) المقترض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منحوا المقترض تيسيراً (تيسيرات) والذي بخلاف ذلك لم يكن المقرض (المقرضون) ليمنحه؛ أو

(د) يكون قد أصبح من المحتمل دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر؛ أو

(هـ) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو

(و) شراء أو استحداث أصل مالي بخصم كبير والذي يعكس **الخسائر الائتمانية** المتكبدة.

وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد منفرد-، وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لأحداث عديدة قد تسبب في جعل الأصول المالية ذات مستوى ائتماني هابط.

الخسائر الائتمانية: الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصوماً **بمعدل الفائدة الفعلية** الأصلي (أو **معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية لـ الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط**). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان رهني مُحتفظ به أو تعزيزات ائتمانية أخرى والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية -بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.

معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية
المعدل الذي يخصم -تماماً - المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى **التكلفة المُستنفدة للأصل المالي** الذي يُعد **أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط**. وعند حساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والشراء والخيارات المشابهة) و**الخسائر الائتمانية المتوقعة**. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (أنظر الفقرات ب٥.٤.١- ب٥.٤.٣)، و**تكاليف المعاملة**، وجميع العلاوات أو الخصومات الآخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإثبات
هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم إثباته -سابقاً -من قائمة المركز المالي للمنشأة.

المشتقة
هي أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار ولديه جميع الخصائص الثلاث التالية:

(أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو رقم قياسي لأسعار أو معدلات محددة، أو تصنيف ائتماني أو رقم قياسي لائتمان محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بطرف في العقد (يُدعى -أحيانا- 'الأساس').

(ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما يُتطلب للأنواع الآخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق.

(ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.

توزيعات الأرباح
هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازاتهم من فئة معينة لرأس المال.

طريقة الفائدة الفعلية
هي الطريقة التي يتم استخدامها في حساب **التكلفة المُستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي** وفي تخصيص وإثبات إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الربح أو الخسارة على مدار الفترة ذات العلاقة.

معدل الفائدة الفعلية
هو المعدل الذي يخصم -تماماً - المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي إلى **اجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي** أو إلى **التكلفة المُستنفدة للالتزام المالي**. وعند حساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان **الخسائر الائتمانية المتوقعة**. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (أنظر الفقرات ب٥.٤.١-ب٥.٤.٣)، و**تكاليف المعاملة**، وجميع العلاوات والخصومات الآخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدار كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

الخسائر الائتمانية المتوقعة هي متوسط **الخسائر الائتمانية** مُرجحة بالمخاطر المتعلقة بالتعثر الذي يحدث في السداد على أنها الأوزان.

عقد الضمان المالي هو العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يقوم بمدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب فشل مدين محدد في القيام بالمدفوعات عندما تُستحق وفقاً للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة دين.

التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هو التزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية:

(أ) يستوفي تعريف **مُحتفظ به للمتاجرة**.

(ب) عند الإثبات الأولي يتم وسمه من قبل المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢.٢.٠٤ أو ٥.٠.٣٠٤

(ج) يتم وسمه إما عند الإثبات الأولي أو لاحقاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ١.٠.٧٠٦

ارتباط ملزم هي اتفاقية ملزمة بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.

إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي هي **التكلفة المُستنفدة للأصل المالي**، قبل تعديلها بأي **مخصص خسارة**.

نسبة التحوط هي العلاقة بين كمية أداة التحوط وكمية البند المُتحوط له في صورة ترجيحهم النسبي.

مُحتفظ به للمتاجرة هو أصل مالي أو التزام مالي:

(أ) يتم اقتناؤه أو تحمله -بشكل رئيس – لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب؛ أو

(ب) عند إثباته الأولي، يُعد جزءً من محفظة لأدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويتوفر لها دليل على وجود مثال فعلي حديث على استلام أرباح قصيرة الاجل منها؛ أو

(ج) أنه **مشتقة** (باستثناء المشتقة التي هي عقد ضمان مالي أو أداة تحوط موسومة وفعالة).

مكسب أو خسارة الهبوط المكاسب أو الخسائر التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٨.٥.٠٥ والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الهبوط الواردة في القسم ٥.٠٥

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر هي **الخسائر الائتمانية المتوقعة** التي تنتج عن جميع حالات التعثر في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

مخصص الخسارة هو مخصص **الخسائر الائتمانية المتوقعة** من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢.١.٠٤، ومن مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل ومن **أصول العقد**، ومن مبلغ مجمع الهبوط في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة ٢.١.٠٤أ ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من تعهدات القرض و**عقود الضمان المالي**.

مكسب أو خسارة التعديل هو المبلغ الناشئ عن تعديل **إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي** لإظهار التدفقات النقدية التعاقدية الذي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. تعيد المنشأة حساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية

مكسب أو خسارة التعديل	المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تمت إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها بـ **معدل الفائدة الفعلية** (أو **معدل الفائدة الفعلية الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية لـ الأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثَة ذات المستوى الائتماني الهابط**)، أو عندما يكون منطبقاً، **معدل الفائدة الفعلية** المُنقح الذي يتم حسابه وفقاً للفقرة ٦.٥.١٠. وعند تقرير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع مقدماً، والاستدعاء والخيارات المشابهة) وبالرغم من ذلك، لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان **الخسائر الائتمانية المتوقعة**، ما لم يُعد الأصل المالي **أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثاً ذا مستوى ائتماني هابط**، وفي مثل تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ -أيضاً- في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند حساب **معدل الفائدة الفعلية** الأصلي **معدلاً بالمخاطر الائتمانية**.
تجاوز موعد الاستحقاق	يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد فشل في القيام بالمدفوعات عندما تستحق تلك المدفوعات تعاقدياً.
أصل مالي مُشترى أو مُستحدث ذو مستوى ائتماني هابط	هو الأصل (الأصول) المالي المُشترى أو المُستحدث الذي يعد **ذا مستوى ائتماني هابط** عند إثباته الأولي.
تاريخ إعادة التصنيف	هو اليوم الأول من أول فترة تقرير تلي التغيير في نموذج الأعمال الذي ينتج عنه إعادة تصنيف المنشأة للأصول المالية.
الشراء أو البيع بالطريقة العادية	هو شراء أو بيع الأصل المالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل ضمن إطار زمني يتحدد عموماً من خلال اللوائح أو العرف السائد في السوق المعنية.
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الاضافية التي يمكن عزوها -بشكل مباشر- إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (أنظر الفقرة ب٥.٤.٨). والتكلفة الإضافية هي تلك التي لم يكن ليتم تحملها إذا لم تقم المنشأة باقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.

تم تعريف المصطلحات التالية في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقري المالي ١٥، ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، أو الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥:

(أ) المخاطر الائتمانية،[٢]

(ب) أداة حقوق ملكية،

(ج) القيمة العادلة،

(د) الأصل المالي،

(هـ) الأداة المالية

(و) الالتزام المالي،

(ز) سعر المعاملة.

٢ يتم استخدام هذا المصطلح (كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) في متطلبات عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية على الالتزامات التي تم وسمها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٥.٧.٧).

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

النطاق (الفصل ٢)

ب١.٢ تتطلب بعض العقود الدفع على أساس متغيرات مناخية، أو جيولوجية أو متغيرات مادية أخرى. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المُستندة إلى متغيرات مناخية على أنها 'مشتقات الطقس'). وإذا لم تكن تلك العقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"، فإنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

ب٢.٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منفعة الموظف التي تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد" واتفاقيات رسوم الامتياز التي تستند إلى حجم إيرادات المبيعات أو الخدمات التي تتم المحاسبة عنها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

ب٣.٢ في بعض الأحيان، تقوم المنشأة بما تعتبره 'استثماراً استراتيجياً' في أدوات حقوق ملكية مُصدرة من قبل منشأة أخرى، بنية إقامة علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها، أو الحفاظ عليها. تستخدم المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في مشروع مشترك معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن مثل هذا الاستثمار.

ب٤.٢ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والالتزامات المالية للمؤمّنين، بخلاف الحقوق والتعهدات التي تستثنيها الفقرة ١.٢(هـ) نظراً لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين".

ب٥.٢ قد تأخذ عقود الضمان المالي أشكالا نظامية متنوعة، مثل ضمان، أو بعض أنواع خطابات الاعتماد، أو عقد تعثر في سداد ائتمان أو عقد تأمين. ولا تعتمد معالجتها المحاسبية على شكلها النظامي. فيما يلي أمثلة للمعالجة المناسبة (أنظر الفقرة ١.٢(هـ)):

(أ) بالرغم من أن عقد ضمان مالي يستوفي تعريف عقد التأمين الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ إذا كانت المخاطر التي يتم تحويلها كبيرة، فإن المُصدر يطبق هذا المعيار. ومع ذلك. فإذا كان المُصدر قد أكد –في السابق صراحةً – أنه يعتبر مثل هذه العقود على أنها عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للمُصدر اختيار إما تطبيق هذا المعيار أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ على مثل عقود الضمان المالي تلك. وإذا كان هذا المعيار هو المنطبق، فإن الفقرة ١.١.٥ تتطلب من المُصدر إثبات عقد الضمان المالي -بشكل أولي – بالقيمة العادلة. وإذا كان قد تم إصدار عقد الضمان المالي إلى طرف غير ذي علاقة في معاملة قائمة بذاتها تمت على أساس التنافس الحر، فإن قيمته العادلة في البداية يحتمل أن تساوي قسط التأمين الذي تم استلامه، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. ولاحقاً، وما لم يكن عقد الضمان المالي قد تم وسمة في البداية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو ما لم تنطبق الفقرات ١٥.٢.٣-٢٣.٢.٣ و ب١٢.٢.٣-ب١٧.٢.٣ (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لإلغاء الإثبات ويتم تطبيق منهج الارتباط المستمر)، فإن المُصدر يقوم بقياسه بالأكبر مما يلي:

(١) المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً للقسم ٥.٥؛

(٢) المبلغ الذي تم إثباته -بشكل أولي –مطروحا منه، عندما يكون ذلك مناسباً، مبلغ الدخل المُجمع الذي تم إثباته وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥(أنظر الفقرة ١.٢.٤(ج)).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالائتمان، كشرط مسبق للدفع، بأن يتعرض حاملها لفشل المدين في القيام بالمدفوعات المتعلقة بالأصل المضمون عند استحقاقها، وأن يكون قد تكبد خسارة من ذلك. ومثال على مثل هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب مدفوعات في استجابة للتغيرات في تصنيف ائتماني محدد أو رقم قياسي لأئتمان محدد. ومثل هذه الضمانات لا تُعد عقود ضمان مالي كما هي مُعرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤. إن مثل هذه الضمانات هي مشتقات ويطبق المُصدر عليها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(ج) إذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره فيما يتعلق ببيع بضاعة، فإن المصدر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ عند تحديد متى يقوم بإثبات الإيرادات من الضمان ومن بيع البضاعة.

ب٦٠٢ عادة ما توجد تأكيدات بأن المُصدر يعد العقود على أنها عقود تأمين في اتصالات المُصدر مع العملاء والجهات التنظيمية، وفي العقود، وتوثيق الأعمال وفي القوائم المالية. علاوة على ذلك، فإن عقود التأمين غالبا ما تخضع لمتطلبات محاسبية منفصلة عن متطلبات الأنواع الآخرى من المعاملات، مثل العقود التي تصدرها البنوك أو الشركات التجارية. وفي مثل هذه الحالات، فإن القوائم المالية للمُصدر عادة تتضمن نصاً بأن المصدر قد استخدم تلك المتطلبات المحاسبية.

الإثبات وإلغاء الإثبات (الفصل ٣)

الإثبات الأولي (القسم ٣-١)

ب١٠١٠٣ نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة ١٠١٠٣، تقوم المنشأة بإثبات جميع حقوقها والتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في قائمة مركزها المالي على أنها أصول والتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تحول دون المحاسبة عن تحويل أصول مالية على أنه بيع (أنظر الفقرة ب١٤٠٢٠٣). وإذا كان تحويل الأصل المالي لا يتأهل لإلغاء الإثبات، فإن المحول إليه لا يقوم بإثبات الأصل المحول على أنه أصل له (أنظر الفقرة ب١٥٠٢٠٣).

ب٢٠١٠٣ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١٠١٠٣:

(أ) يتم إثبات المبالغ المستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد على أنها أصول والتزامات عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد ونتيجة لذلك يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها التزام نظامي بدفع نقد.

(ب) عادة لا يتم إثبات الأصول التي سيتم اقتناؤها أو الالتزامات التي سيتم تحملها كنتيجة لارتباط ملزم بشراء أو بيع سلع أو خدمات إلى حين يقوم أحد أطراف العقد -على الأقل -بالتنفيذ بموجب الاتفاقية. على سبيل المثال، فإن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تقوم -عادة -بإثبات أصل (ولا تقوم المنشأة التي تتقدم بالطلبية بإثبات التزام) في وقت الارتباط ولكنها، بدلا من ذلك، تؤجل الإثبات إلى حين يتم شحن أو تسليم السلع المطلوبة أو تقديم الخدمات المطلوبة. وإذا كان الارتباط الملزم بشراء أو بيع بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار وفقاً للفقرات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن صافي قيمته العادلة يتم إثباتها على أنها أصل أو التزام في تاريخ الارتباط (أنظر ب٣٠١٠٤(ج)). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم وسم ارتباط ملزم، لم يكن قد تم إثباته -سابقاً، على أنه بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة، فإن أي تغير في صافي القيمة العادلة يمكن نسبته إلى المخاطر المُتحوط منها يتم إثباته على أنه أصل أو التزام بعد بداية التحوط (أنظر الفقرتين ٨٠٥٠٦(ب) و٩٠٥٠٦).

(ج) يتم إثبات العقد الآجل الذي يقع في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي (أنظر الفقرة ١٠٢) على أنه أصل أو التزام في تاريخ الارتباط، وليس في التاريخ الذي تحدث فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد آجل، فإن القيم العادلة للحق والالتزام تكون -غالباً -متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل صفراً. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والالتزام صفراً، فإن العقد يتم إثباته على أنه أصل أو التزام.

(د) عقود الخيارات التي تقع في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي (أنظر الفقرة ١٠٢) يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات عندما يصبح حاملها أو كاتبها طرفا في العقد.

(هـ) المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولاً والتزامات نظراً لأن المنشأة لم تصبح طرفا في عقد.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

ب٣٠١٠٣ يتم إثبات الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية باستخدام إما المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية كما هو موضح في الفقرتين ب٥٠١٠٣ وب٦٠١٠٣. ويجب على المنشأة تطبيق الطريقة نفسها -بشكل ثابت -على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ولهذا الغرض فإن الأصول التي يتم قياسها - بشكل إلزامي - بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تشكل تصنيفا منفصلا عن الأصول الموسومة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. بالإضافة إلى ذلك، فإن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها باستخدام الخيار المقدم في الفقرة ٥٠٧٠٥ تشكل تصنيفا منفصلا.

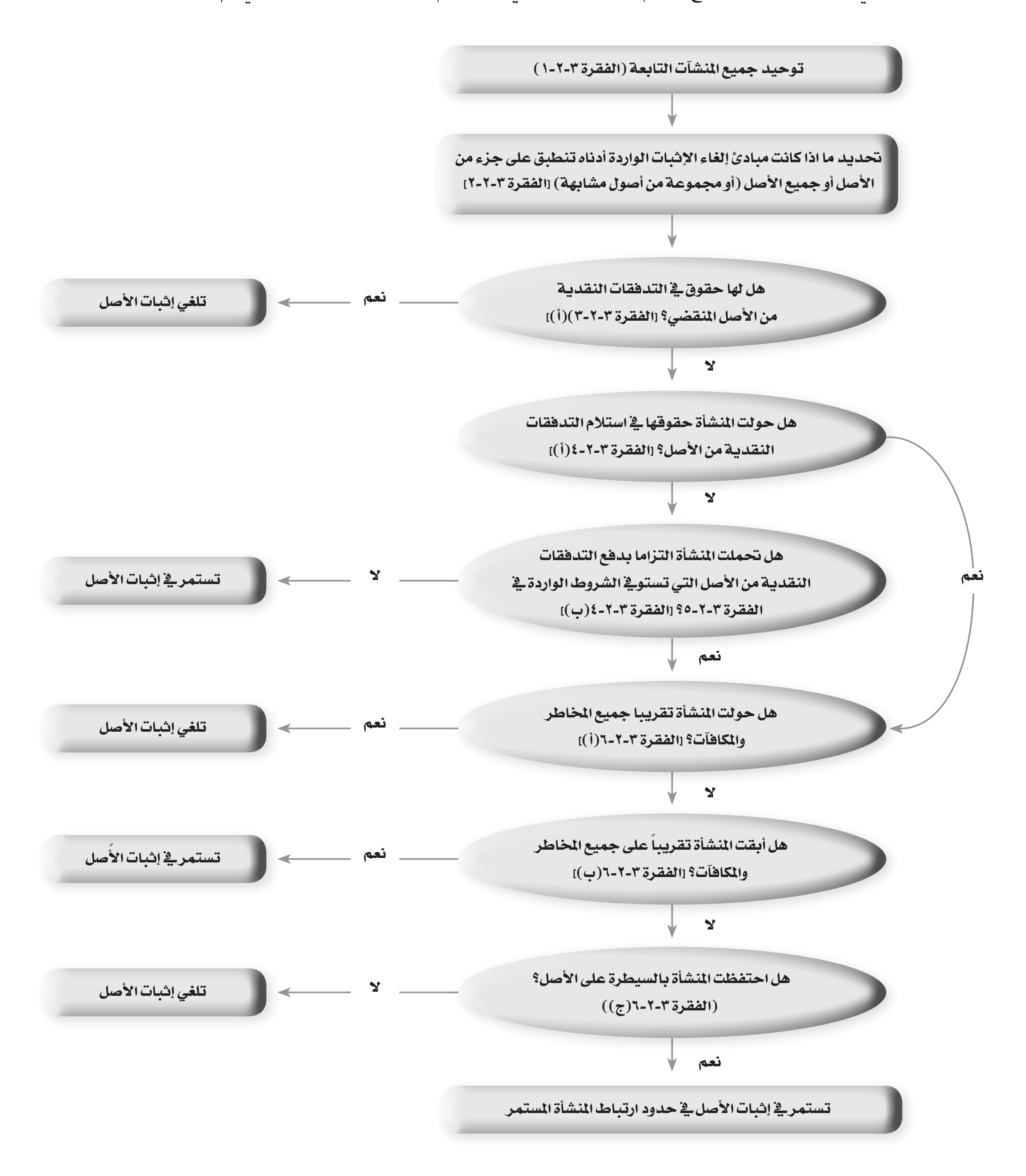
ب٤٠١٠٣ العقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقدا بالطريقة العادية. وبدلا من ذلك، فإن مثل هذا العقد تتم المحاسبة عنه على أنه مشتقة في الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

ب٥٠١٠٣ تاريخ المتاجرة هو التاريخ الذي ترتبط فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة إلى (أ) إثبات أصل سيتم استلامه والالتزام بالدفع مقابله في تاريخ المتاجرة و(ب) إلغاء إثبات الأصل الذي يتم بيعه، وإثبات أي مكسب أو خسارة من الاستبعاد وإثبات مبلغ مستحق التحصيل من المشتري مقابل الدفع في تاريخ المتاجرة. وعموما، لا تبدأ الفائدة في الاستحقاق على الأصل والالتزام المقابل له حتى تاريخ التسوية حيث تنتقل الملكية.

ب٦٠١٠٣ تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من قبل المنشأة. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ التسوية إلى (أ) إثبات أصل في اليوم الذي فيه تتسلمه المنشأة، و(ب) إلغاء إثبات أصل وإثبات أي مكسب أو خسارة من الاستبعاد في اليوم الذي تقوم فيه المنشأة بتسليمه. وعند تطبيق المحاسبة على أساس تاريخ التسوية فإن المنشأة تحاسب عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن الأصل الذي يتم اقتناؤه. وبعبارة أخرى، فإن التغير في القيمة لا يتم إثباته للأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة، بل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٥٠٧٠٥.

إلغاء إثبات الأصول المالية (القسم ٣٠٢)

ب٣٠٢٠١ فيما يلي مخطط مسار يوضح تقويم ما إذا كان، وبأي قدر، يتم إلغاء إثبات الأصل المالي أم لا.



الترتيبات التي بموجبها تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ٣-٢-٤(ب))

ب٣.٢.٢ تحدث الحالة الواردة في الفقرة ٣.٢.٤ (ب) (عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة صندوق أمانة استثماري وتصدر للمستثمرين حصص انتفاع بالأصول المالية الأساس التي تمتلكها وتوفر خدمة تلك الأصول المالية. في تلك الحالة، فإن الأصول المالية تتأهل لإلغاء الإثبات إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٣.٢.٥ و٣.٢.٦.

ب٣.٢.٣ عند تطبيق الفقرة ٣.٢.٥، قد تكون المنشأة، على سبيل المثال، هي مستحدث الأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تتضمن منشأة تابعة تكون قد اقتنت الأصل المالي وتقوم بنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين هم طرف ثالث غير ذي علاقة.

تقويم تحويل مخاطر ومكافآت الملكية (الفقرة ٣.٢.٦)

ب٣.٢.٤ من أمثلة متى تكون المنشأة قد قامت بتحويل -ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية:

(أ) بيع غير مشروط لأصل مالي؛

(ب) بيع أصل مالي مع خيار لإعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة شرائه؛

(ج) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء غير مجزي -بشكل كبير (أي خيار هو حتى الآن غير مجزي -بشكل كبير - ومن المستبعد أن يصبح مجزياً قبل إنقضائه).

ب٣.٢.٥ من أمثلة متى تكون المنشأة قد أبقت على ما يقارب على جميع مخاطر ومكافآت الملكية:

(أ) معاملة بيع وإعادة شراء يكون فيها سعر إعادة الشراء سعراً ثابتاً أو سعر البيع زائدا عائد المقرض؛

(ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية؛

(ج) بيع أصل مالي مع مقايضة إجمالي عائد، والتي تحول التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة؛

(د) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء مجزٍ (أي خيار هو حتى الآن مجزٍ -بشكل كبير - ومن المستبعد أن يصبح غير مجزٍ قبل انقضائه)؛

(هـ) بيع مبالغ مستحقة التحصيل قصيرة الأجل تضمن فيه المنشأة تعويض المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية التي يحتمل حدوثها.

ب٣.٢.٦ إذا قررت المنشأة أنها نتيجة للتحويل، قد قامت -بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المحول، فإنها لا تقوم -مرة أخرى في فترة مستقبلية - بإثبات الأصل المحول، ما لم تقم بإعادة اقتناء الأصل المحول في معاملة جديدة.

تقويم تحويل السيطرة

ب٣.٢.٧ لا تكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المحول إذا كان للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المحول إذا لم يكن للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول. ويكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان يتم المتاجرة فيه في سوق نشطة نظراً لأن المحول إليه يستطيع إعادة شراء الأصل المحول من السوق إذا كان يلزمه إعادة الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، قد يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان الأصل المحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، ولكن المحول إليه يستطيع -بسهولة - الحصول على الأصل المحول من السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كانت المنشأة تبقي على مثل ذلك الخيار ولا يستطيع المحول إليه -بسهولة - الحصول على الأصل المحول من السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

ب٣.٢.٨ يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول –فقط – إذا كان المحول إليه يستطيع بيع الأصل المحول في مجملة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادرا على ممارسة تلك القدرة من طرف واحد ودون فرض قيود إضافية على التحويل. والسؤال المهم هو ما الذي يكون المحول إليه قادرا على فعله في الواقع العملي، وليس ماهي الحقوق التعاقدية التي لدى المحول إليه فيما يتعلق بماذا يستطيع فعله بالأصل المحول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة. وبالتحديد:

(أ) يكون للحق التعاقدي في استبعاد الأصل المحول أثرعملي ضئيل إذا لم يكن هناك سوق للأصل المحول.

(ب) يكون للقدرة على استبعاد الأصل المحول أثر عملي ضئيل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب فإن:

(١) قدرة المحول إليه على استبعاد الأصل المحول يجب أن تكون مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة من طرف واحد)،

(٢) المحول إليه يجب أن يكون قادرا على استبعاد الأصل المحول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مقيدة أو "قيود" على التحويل (مثل شروط بشأن كيفية خدمة أصل قرض أو خيار يمنح المحول إليه الحق في إعادة شراء الأصل).

ب٣.٢.٩ كون أنه من غير المحتمل قيام المحول إليه ببيع الأصل لا يعني، في حد ذاته، أن المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول. وبالرغم من ذلك إذا كان خيار البيع أو الضمان يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول فعندئذ يكون المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمان ذا قيمة -على نحو كافٍ – فإنه يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول لأن المحول إليه، في الواقع العملي، لن يبيع الأصل المحول إلى طرف ثالث دون إلحاق خيار مشابه أو شروط مقيدة أخرى. وبدلا من ذلك فإن المحول إليه يحتفظ بالأصل المحول لكي يحصل على الدفعات بموجب الضمان أو خيار البيع. وفي ظل هذه الأحوال فإن المحول يكون قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول.

التحويلات التي تتأهل لإلغاء الإثبات

ب٣.٢.١٠ قد تبقي المنشأة على الحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المحولة على أنها تعويض مقابل خدمة تلك الأصول. إن ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة يتم تخصيصه لأصل الخدمة أو التزام الخدمة. أما ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي لن تتنازل عنه المنشأة فهو يُعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة –فقط – بالفائدة. على سبيل المثال، إذا لم تتنازل المنشأة عن أي فائدة عند انتهاء أو تحويل عقد الخدمة، فإن مجمل الفرق بين معدلات الفائدة يعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة -فقط – بالفائدة. ولأغراض تطبيق الفقرة ٣.٢.١٣، فإن القيم العادلة لأصل الخدمة ومبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة -فقط – بالفائدة يتم استخدامهما لتخصيص المبلغ الدفتري للمبلغ تحت التحصيل بين الجزء من الأصل الذي يتم إلغاء إثباته والجزء الذي يستمر إثباته. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو كان من غير المتوقع ان تعوض الرسوم الذي يتم استلامها المنشأة بشكل كاف مقابل أداء الخدمة، فيتم إثبات التزام مقابل التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

ب٣.٢.١١ عند قياس القيم العادلة للجزء الذي يستمر إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته لأغراض تطبيق الفقرة ٣.٢.١٣، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ بالاضافة إلى الفقرة ٣.٢.١٤.

التحويلات التي لا تتأهل لإلغاء الإثبات

ب١٢٠٢٠٣ يُعد ما يلي تطبيقاً للمبدأ المبين في الفقرة ١٥٠٢٠٣. إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المحول يمنع إلغاء إثبات أصل محول نظراً لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكآفات ملكية الأصل المحول، فإن الأصل المحول يستمر إثباته في مجمله ويتم إثبات العوض المستلم على أنه التزام.

الارتباط المستمر بالأصول المحولة

ب١٣٠٢٠٣ فيما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المحول والالتزام المرتبط به بموجب الفقرة ١٦٠٢٠٣.

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضمان المقدم من قبل المنشأة للدفع مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المحول يمنع إلغاء إثبات الأصل المحول في حدود الارتباط المستمر، فإن الأصل المحول يتم قياسه في تاريخ التحويل بإيهما أقل مما يلي (١) المبلغ الدفتري للأصل أو (٢) الحد الأقصى لمبلغ العوض الذي يتم استلامه في التحويل والذي ستكون المنشأة مطالبة بتسديده ("مبلغ الضمان"). ويتم قياس الالتزام المرتبط به -بشكل أولي – بمبلغ الضمان زائدا القيمة العادلة للضمان (التي هي عادة ما تكون العوض الذي تم استلامه مقابل الضمان). ولاحقا، فإن القيمة العادلة الأولية للضمان يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عندما (أو حال) الوفاء بالالتزام (وفقاً لمبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بأي مخصص خسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة

(ب) إذا كان التزام خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المحول وكانت المنشأة تقوم بقياس الأصل المحول بالتكلفة المستنفدة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بتكلفته (أي العوض الذي يتم استلامه) معدلةً باستنفاد أي فرق بين تلك التكلفة وإجمالي المبلغ الدفتري للأصل المحول في تاريخ إنقضاء الخيار. على سبيل المثال، افترض أن إجمالي المبلغ الدفتري للأصل في تاريخ التحويل هي ٩٨ وحدة عملة وأن العوض الذي تم استلامه هو ٩٥ وحدة عملة. وأن إجمالي المبلغ الدفتري للأصل في تاريخ ممارسة الخيار سوف يكون ١٠٠ وحدة عملة. يكو المبلغ الدفتري الأولي للالتزام المرتبط به ٩٥ وحدة عملة ويتم إثبات الفرق بين ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة ضمن الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وإذا تمت ممارسة الخيار، فإن أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط به وسعر الممارسة يتم إثباته ضمن الربح والخسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذي تبقي عليه المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة، فإن الأصل يستمر قياسه بقيمته العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بـ (١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار بأقل من سعر السوق أو بسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المحول مطروحاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير مجزٍ. ويضمن التعديل على قياس الالتزام المرتبط به أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي ٨٠ وحدة عملة، وكان سعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، فإن المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط به يكون ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة – ٥ وحدة عملة) والمبلغ الدفتري للأصل المحول يكون ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة يمنع إلغاء إثبات الأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بسعر ممارسة الخيار زائدا القيمة الزمنية للخيار. ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار أيهما أقل لأن المنشأة ليس لها حق في الزيادات في القيمة العادلة للأصل المحول فوق سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لالتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، فإن المبلغ الدفتري للالتزام المرتبط به يكون ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدة عملة) ويكون المبلغ الدفتري للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان الطوق، الذي في شكل خيار شراء مُشترى مع خيار بيع مكتوب في نفس الوقت، يمنع إلغاء إثبات أصل مُحول وكانت المنشأة تقيس الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر في قياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بـ (١) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان خيار الشراء بأقل من سعر السوق أو بسعر السوق، أو (٢) بمجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان خيار الشراء غير مجزٍ. يضمن التعديل على الالتزام المرتبط به أن يكون صافي المبلغ الدفتري للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقوم بتحويل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة عند قيامها -بالتزامن - بشراء خيار شراء بسعر ممارسة ١٢٠ وحدة عملة وكتابة خيار بيع بسعر ممارسة ٨٠ وحدة عملة. افترض -أيضاً -أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ التحويل. القيمة الزمنية لخيار البيع والشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدة عملة على التوالي. في هذه الحالة تقوم المنشأة بإثبات أصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) والتزام بمبلغ ٩٦ وحدة عملة [(١٠٠ وحدة عملة + ١وحدة عملة) - ٥ وحدة عملة]. وينشأ عن هذا صافي قيمة أصل بمبلغ ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة.

جميع التحويلات

ب٣.٢.١٤ بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإن حقوق والتزامات المحول التعاقدية المتعلقة بالتحويل لا تتم المحاسبة عنها -بشكل منفصل - على أنها مشتقات إذا كان إثبات كل من المشتقة والأصل المحول أو الالتزام الناشئ عن التحويل ينتج عنه إثبات نفس الحقوق أو الالتزامات مرتين. على سبيل المثال، فإن خيار الشراء الذي يبقي عليه المحول قد يمنع من المحاسبة عن تحويل الأصول المالية على أنها بيع. وفي تلك الحالة، فإن خيار الشراء لا يتم إثباته -بشكل منفصل - على أنه أصل مشتق.

ب٣.٢.١٥ بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإن المحول إليه لا يقوم بإثبات الأصل المحول على أنه أصل له. ويقوم المحول إليه بإلغاء إثبات النقد أو العوض الآخر المدفوع وإثبات مبلغ مستحق التحصيل من المحول. وإذا كان للمحول كل من حق والتزام بإعادة اكتساب السيطرة على الأصل المحول بكامله مقابل مبلغ ثابت (مثل أن يكون ذلك بموجب اتفاقية إعادة شراء)، فيمكن للمحول إليه قياس المبلغ المستحق التحصيل بالتكلفة المستنفدة إذا كان يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٤.١.٢.

أمثلة

ب١٦٠٢٠٣ توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الإثبات في هذا المعيار.

(أ) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية لإعادته إلى المحول، فلا يتم إلغاء إثباته نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية. وإذا حصل المحول إليه على حق في بيع أو رهن الأصل، فإن المحول يعيد تصنيف الأصل في قائمة مركزه المالي، على سبيل المثال، على أنه أصل تم إقراضه أو مبلغ مستحق التحصيل من إعادة شراء.

(ب) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية–الأصول التي هي تقريباً نفسها. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل أو هو -تقريباً – نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض أو إذا تم اقتراض أصل مالي أو اقراضه بموجب اتفاقية لإعادة نفس الأصل المالي أو -تقريباً – نفس الأصل إلى المحول، فلا يتم إلغاء الإثبات نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ج) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية–الحق في الإحلال. إذا كانت اتفاقية إعادة شراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوٍ لسعر البيع زائدا عائد المقرض، أو كانت معاملة مشابهة لإقراض أوراق مالية تمنح المحول إليه الحق في إحلال أصول مشابهة ولها قيمة عادلة مساوية للأصل المحول في تاريخ إعادة الشراء، فإن الأصل الذي تم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة لإعادة شراء أو إقراض أوراق مالية لا يتم إلغاء إثباته نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(د) حق الشفعة في إعادة شراء بالقيمة العادلة. إذا باعت المنشأة أصلاً مالياُ وأبقت –فقط - على حق الشفعة في إعادة شراء الأصل المحول بالقيمة العادلة إذا باعه المحول إليه -لاحقا، فإن المنشأة تلغي إثبات الأصل لأنها قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(هـ) معاملة بيع للغسل. أحيانا يشار إلى إعادة شراء أصل مالي –بعد وقت قصير – من بيعه على أنه بيع للغسل. إن مثل إعادة الشراء هذه لا تمنع إلغاء الإثبات شريطة أن تكون المعاملة الأصلية قد استوفت متطلبات إلغاء الإثبات. وبالرغم من ذلك إذا كان قد تم الدخول في اتفاقية لبيع أصل مالي في وقت واحد مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض، فعندئذ لا يتم إلغاء إثبات الأصل.

(و) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون مجزية إلى حد كبير. إذا كان باستطاعة المحول استدعاء أصل مالي محول وكان خيار الشراء مجزياُ إلى حد كبير، فإن التحويل لا يتأهل لإلغاء الإثبات نظراً لأن المحول قد أبقى على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ز) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون غير مجزية إلى حد كبير. يتم إلغاء إثبات الأصل المالي الذي يتم تحويله ويخضع –فقط – لخيار بيع غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول إليه أو لخيار شراء غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول. وذلك نظراً لأن المحول قد حول ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ح) الأصول التي يمكن الحصول عليها بسهولة الخاضعة لخيار شراء لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير. إذا كانت المنشأة تحتفظ بخيار شراء أصل يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق وكان الخيار لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير، فإن الأصل يتم إلغاء إثباته. وذلك نظراً لأن المنشأة (١) لا هي أبقت على ولا حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية، و(٢) لم تبقي على السيطرة. وبالرغم من ذلك إذا لم يكن بالإمكان الحصول على الأصل بسهولة من السوق، فإن هذا يمنع إلغاء الإثبات في حدود مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء نظراً لأن المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل.

(ط) أصل لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق يخضع لخيار بيع مكتوب من قبل منشأة لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير. إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يُعد غير مجزٍ إلى حد كبير، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على ولا قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ذا قيمة -إلى حد كافٍ – لمنع المحول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يستمر إثبات الأصل في حدود الارتباط المستمر للمحول (أنظر الفقرة ب٩.٢.٣). وتكون المنشأة قد حولت السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ليس ذا قيمة -إلى حد كافٍ –لمنع المحول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يتم إلغاء إثبات الأصل.

(ي) الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة بقيمة عادلة. ينتج عن تحويل أصل مالي يخضع -فقط – لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون سعر الممارسة أو سعر إعادة الشراء مساوٍ للقيمة العادلة للأصل المالي وقت إعادة الشراء إلغاء الإثبات نظراً لأنه يتم تحويل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ك) خيارات الشراء أو البيع التي تُسوى نقدا. تقوم المنشأة بتقويم أصل مالي يخضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة سوف تتم تسويتها بالصافي نقدا لتحديد ما إذا كانت قد أبقت على أو حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية. وإذا لم تكن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصول المحولة، فإنها تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المحول. ولا تعني تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء بالصافي نقدا –بشكل تلقائي –أن المنشأة قد قامت بتحويل السيطرة (أنظر الفقرات ب.٩.٢.٣ و(ز) و(ح) و(ط) أعلاه).

(ل) شرط إزالة الحسابات. يُعد شرط إزالة الحسابات خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يمنح المنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المحولة مع مراعاة بعض القيود. وشريطة ان ينتج عن مثل هذا الخيار أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية، فهو يمنع إلغاء الإثبات –فقط –بقدر المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول). على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الدفتري والمتحصلات من تحويل أصول قرض ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وكان بالإمكان استدعاء أي قرض منفرد ولكن لا يمكن أن يتجاوز مجموع مبلغ القروض التي يمكن إعادة شرائها مبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠,٠٠٠ وحدة عملة من القروض هي التي تتأهل لإلغاء الإثبات.

(م) خيارات الاستدعاء للتنظيف. قد تحتفظ المنشأة، التي قد تكون هي المحول، التي تقوم بخدمة الأصول المحولة بخيار الاستدعاء للتنظيف لشراء الأصول المحولة المتبقية عند انخفاض مبلغ الأصول القائمة إلى مستوى معين تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئًا بالنسبة إلى منافع الخدمة. وشريطة أن ينتج عن مثل خيار الاستدعاء للتنظيف ذلك ان المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية وأن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول، فإن ذلك يمنع إلغاء الإثبات –فقط – بقدر مبلغ الأصول الخاضع لخيار الاستدعاء.

(ن) الحصص المبقاة تالية الاستحقاق وضمانات الائتمان. قد تقدم المنشأة تعزيزاً ائتمانياً للمحول إليه عن طريق جعل بعض أو جميع حصتها المبقاة في الأصل المحول تالية الاستحقاق. وبدلا من ذلك، يمكن للمنشأة تقديم تعزيز ائتماني للمحول إليه في شكل ضمان ائتماني يمكن ألا يقتصر أو أن يقتصر على مبلغ محدد. وإذا أبقت المنشأة -على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المحول، فإن الأصل يستمر إثباته في مجمله. وإذا أبقت المنشأة على بعض، ولكن ليس ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية وأبقت على السيطرة، فإنه لا يجوز إلغاء الإثبات بقدر مبلغ النقد أو الأصول الآخرى التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعه.

(س) مقايضات إجمالي العائد. قد تقوم المنشأة ببيع الأصل المالي إلى المحول إليه وتدخل في مقايضة لإجمالي العائد مع المحول إليه، يتم بموجبها تحويل جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة على الأصل الأساس إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة بمعدل متغير وأي زيادات أو انخفاضات في القيمة العادلة للأصل الأساس تستوعبها المنشأة. في مثل هذه الحالة، لا يجوز إلغاء إثبات كل الأصل.

(ع) مقايضات معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بتحويل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المحول إليه والدخول في مقايضة معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي يكون مساوياً للمبلغ الأصلي للأصل المالي المحول. لا تمنع مقايضة معدل الفائدة إلغاء إثبات الأصل المحول شريطة ألا تكون المدفوعات على المقايضة مشروطة بالدفعات التي يتم القيام بها على الأصل المحول.

(ف) مقايضات استنفاد معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بتحويل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المحول إليه يتم سداده مع مرور الوقت، وتدخل في مقايضة استنفاد معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي. وإذا كان المبلغ الاسمي للمقايضة يتم استنفاده بحيث يكون مساوياً للمبلغ الأصلي للأصل المالي المحول القائم في أي وقت من الأوقات، فإنه ينتج عن المقايضة -بوجه عام –إبقاء المنشأة على مخاطر أساس للدفع مقدماً، وفي مثل هذه الحالة إما أن تستمر المنشأة في إثبات كل الأصل المحول أو تستمر في إثبات الأصل المحول بقدر ارتباطها المستمر به. والعكس بالعكس، إذا لم يكن استنفاد المبلغ الاسمي للمقايضة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي القائم للأصل المحول، فإن مثل هذه المقايضة لا ينتج عنها إبقاء المنشأة على مخاطر الدفع مقدماً على الأصل. عليه، فإنها لا تمنع إلغاء إثبات الأصل المحول شريطة ألا تكون الدفعات على المقايضة مشروطة بالقيام بمدفوعات الفائدة على الأصل المحول وألا ينتج عن المقايضة إبقاء المنشأة على أي مخاطر ومكافآت ملكية أخرى مهمة من الأصل المحول.

(ص) الشطب. لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي في مجمله أو جزء منه.

ب١٧٠٢٠٣ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج الارتباط المستمر عندما يكون ارتباط المنشأة المستمر بجزء من أصل مالي.

افترض أن منشأة لديها محفظة من قروض واجبة السداد مقدما والتي قسيمة فائدتها ومعدل الفائدة الفعلية عليها ١٠ في المائة ومبلغها الأصلي وتكلفتها المستنفدة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتدخل في معاملة يحصل المحول إليه فيها، في مقابل دفعة قدرها ٩,١١٥ وحدة عملة، على الحق في ٩,٠٠٠ وحدة عملة من أي متحصلات من المبلغ الأصلي زائدا الفائدة عليه بنسبة ٩.٥ في المائة. وتبقي المنشأة على الحقوق في ١,٠٠٠ وحدة عملة من أية متحصلات من المبلغ الأصلي زائدا الفائدة عليها بنسبة ١٠ في المائة، زائدا الفرق الزائد وقدره ٠.٥ في المائة على مبلغ ٩,٠٠٠ وحدة عملة المتبقي من المبلغ الأصلي. يتم تخصيص المتحصلات من الدفعات المدفوعة مقدماً بين المنشأة والمحول إليه - تناسبياً –بنسبة ١:٩، ولكن أي تعثر في السداد يتم طرحه من حصة المنشأة البالغة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم إطفاء تلك الحصة. القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة تكون ١٠,١٠٠ وحدة عملة والقيمة العادلة للفرق الزائد بنسبة ٠.٥ في المائة هي ٤٠ وحدة عملة.

تحدد الشركة أنها قد حولت بعض مخاطر ومكافآت الملكية المهمة (على سبيل المثال، مخاطر مهمة للدفع مقدماً) ولكنها أبقت –أيضاً -على بعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (بسبب فائدتها المبقاة تالية الاستحقاق) وقد أبقت على السيطرة. لذلك فإنها تطبق منهج الارتباط المستمر.

لتطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بحصة مبقاة متناسبة -بشكل كامل –قدرها ١,٠٠٠ وحدة عملة، زائدا (ب) جعل تلك الحصة المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية.

تقوم المنشأة بحساب أن مبلغ ٩,٠٩٠ وحدة عملة (٩٠٪ × ١٠,١٠٠ وحدة عملة) من العوض المُستلم البالغ ٩,١١٥ وحدة عملة يمثل العوض مقابل نصيب متناسب -بشكل كامل –بنسبة ٩٠ في المائة. ويمثل المتبقي من العوض المُستلم (٢٥ وحدة عملة) العوض الذي تم استلامه مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الفرق الزائد بنسبة ٠.٥ في المائة يمثل العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني. وبناء عليه، فإن إجمالي العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تحسب المنشأة المكسب أو الخسارة من بيع نصيب بنسبة ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية. وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المُحول ونسبته ٩٠ في المائة والجزء المبقى عليه ونسبته ١٠ في المائة ليست متاحة في تاريخ التحويل، فإن المنشأة تخصص المبلغ الدفتري للأصل وفقاً للفقرة ١٤.٢.٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ كما يلي:

	القيمة العادلة	**النسبة المئوية**	**المبلغ الدفتري المخصص**
الجزء المحول	٩,٠٩٠	٩٠٪	٩,٠٠٠
الجزء المبقى عليه	١,٠١٠	١٠٪	١,٠٠٠
المجموع	**١٠,١٠٠**		**١٠,٠٠٠**

تحسب المنشأة مكسبها أو خسارتها من بيع نصيب بنسبه ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية بطرح المبلغ الدفتري المخصص للجزء المحول من العوض المتحصل عليه أي ٩٠ وحدة عملة (٩,٠٩٠وحدة عملة – ٩,٠٠٠ وحدة عملة). المبلغ الدفتري للجزء المبقى عليه من قبل المنشأة هو ١,٠٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بإثبات الارتباط المستمر الذي ينتج عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية. وبناء عليه، تقوم بإثبات أصل قدره ١,٠٠٠ وحدة عملة (الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق)، والتزام مرتبط به قدرة ١,٠٦٥ وحدة عملة (وهو الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق، أي ١,٠٠٠ وحدة عملة زائدا القيمة العادلة لجعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مبلغ ٦٥وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات أعلاه للمحاسبة عن المعاملة كما يلي:

	مدين	دائن
الأصل الأصلي	–	٩,٠٠٠
الأصل المثبت مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق أو		
الحصة المتبقية	١,٠٠٠	–
أصل مقابل العوض المُستلم في شكل الفرق الزائد	٤٠	–
ربح أو خسارة (مكسب من التحويل)	–	٩٠
التزام	–	١,٠٦٥
النقد المُستلم	٩,١١٥	–
المجموع	**١٠,١٥٥**	**١٠,١٥٥**

بعد المعاملة –مباشرة – يكون المبلغ الدفتري للأصل ٢,٠٤٠ وحدة عملة، مكوناً من ١,٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للجزء المبقى عليه، و١,٠٤٠ وحدة عملة يمثل ارتباط المنشأة المستمر من جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية (التي تشمل الفرق الزائد وقدرة ٤٠ وحدة عملة).

في الفترات اللاحقة، تقوم المنشأة بإثبات العوض المُستلم مقابل التعزيز الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على أساس نسبة الوقت، وتحسب الفائدة على الأصل المثبت باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتقوم بإثبات أي خسائر هبوط من الأصول المثبتة. وكمثال على الحالة الأخيرة، افترض أن هناك في السنة التالية خسارة هبوط من القروض الأساس قدرها ٣٠٠ وحدة عملة. تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المثبت بمقدار ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة تتعلق بارتباط المنشأة المستمر الإضافي الذي ينشأ عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية)، وتقوم بتخفيض التزامها المثبت بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة. والنتيجة الصافية هى تحميل الربح أو الخسارة خسائر هبوط قدرها ٣٠٠ وحدة عملة.

إلغاء إثبات الالتزامات المالية (القسم ٣٠٣)

ب١٠٣٠٣ يتم إطفاء الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما يكون المدين إما:

(أ) أنه قد أوفى بالالتزام (أو بجزء منه) بالدفع إلى الدائن، وهو ما يتم عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بسلع أو خدمات؛ أو

(ب) أنه قد تم اعفاؤه -نظامياً - من المسئولية الرئيسة عن الالتزام (أو جزء منه) إما بإجراء نظامي أو من قبل الدائن. (إذا كان المدين قد منح ضمانا فإن هذا الشرط قد لا يزال في حاجة للوفاء به).

ب٢٠٣٠٣ إذا قام مصدر أداة دين بإعادة شراء تلك الأداة، فإن الدين يكون قد تم اطفاؤه حتى ولو كان المصدر هو أحد صانعي السوق لتلك الأداة أو ينوي إعادة بيعها في الأجل القريب.

ب٣٠٣٠٣ لا يؤدي الدفع، في حد ذاته، إلى طرف ثالث، بما في ذلك صندوق أمانة (يسمى -أحياناً -"إبطال -في الجوهر")، إلى إعفاء المدين من التزامه الرئيس تجاه الدائن، في غياب إبراء ذمة نظامي.

ب٤٠٣٠٣ إذا دفع مدين إلى طرف ثالث لتحمل التزام وأخطر دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل التزام دينه، فإن المدين لا يقوم بإلغاء إثبات التزام الدين ما لم يتم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ب١٠٣٠٣(ب). وإذا دفع المدين إلى طرف ثالث ليتحمل التزاما وحصل على إبراء ذمة نظامي من الدائن، فإن المدين يكون قد أطفأ الدين. وبالرغم من ذلك، إذا وافق المدين على القيام بدفعات من الدين إلى الطرف الثالث أو -مباشرة -إلى الدائن الأصلي، فإن المدين يقوم بإثبات إلتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

ب٥٠٣٠٣ رغم أن ابراء الذمة النظامي، سواء كان قضائيا أو من قبل الدائن، ينتج عنه إلغاء إثبات التزام، فإن المنشأة يمكن أن تثبت التزاماً جديداً إذا لم يتم استيفاء ضوابط إلغاء الإثبات، الواردة في الفقرات ١٠٢٠٣-٢٣٠٢٠٣، للأصول المالية المحولة. وإذا لم يتم استيفاء تلك الضوابط، فلا يتم إلغاء إثبات الأصول المحولة، وتقوم المنشأة بإثبات التزام جديد يتعلق بالأصول المحولة.

ب٦٠٣٠٣ لغرض الفقرة ٢٠٣٠٣، تختلف الشروط -بشكل كبير - إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي أتعاب يتم دفعها بالصافي بعد طرح أي أتعاب يتم استلامها وخصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ في المائة -على الأقل - عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية للالتزام المالي الأصلي. وإذا تمت المحاسبة عن مبادلة أدوات الدين أو التعديل في الشروط على أنه إطفاء، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها يتم إثباتها على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من الاطفاء. وإذا لم تتم المحاسبة عن المبادلة أو التعديل على أنه اطفاء، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها تعدل المبلغ الدفتري للالتزام ويتم إطفاؤها على مدار الأجل المتبقي للالتزام المعدل.

ب٧٠٣٠٣ في بعض الحالات، يقوم الدائن بإعفاء المدين من التزامه الحالي بالقيام بالدفعات، ولكن المدين يتحمل التزام ضمان بالدفع إذا تعثر الطرف الذي يتحمل المسئولية الرئيسة في السداد. وفي مثل هذه الحالات، فإن المدين يقوم:

(أ) بإثبات التزام مالي جديد يستند إلى القيمة العادلة لالتزامه مقابل الضمان،

(ب) بإثبات مكسب أو خسارة تستند إلى الفرق بين (١) أي متحصلات تم دفعها و(٢) المبلغ الدفتري للالتزام المالي الأصلي مطروحا منه القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

التصنيف (الفصل ٤)

تصنيف الأصول المالية (القسم ٤.١)

نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

ب٤.١.١ تتطلب الفقرة ٤.١.١(أ) من المنشأة تصنيف الأصول المالية على أساس نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة ٤.١.٥. وتقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت أصولها المالية تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٤.١.٢(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٤.١.٢أ(أ) على أساس نموذج الأعمال كما هو مُحدد من قبل كبار موظفي إدارة المنشأة (كما هو مُعرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة").

ب٤.١.٢ يتم تحديد نموذج أعمال المنشأة عند المستوى الذي يعكس كيف تتم إدارة مجموعات الأصول المالية معا لتحقيق هدف أعمال معين. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على مقاصد الإدارة لأداة بعينها. وبناءً عليه، فإن هذا الشرط لا يُعد منهجاً للتصنيف على أساس كل أداة على حدة وينبغي أن يتم تحديده عند مستوى أعلى من التجميع. وبالرغم من ذلك، قد يكون لدى منشأة واحدة أكثر من نموذج أعمال واحد لإدارة أدواتها المالية. وتبعا لذلك، فإنه لا يلزم أن يتم تحديد التصنيف عند مستوى المنشأة معدة التقرير. على سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بمحفظة من الاستثمارات تديرها من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة أخرى من الاستثمارات تديرها من أجل المتاجرة لتحقيق التغيرات في القيمة العادلة. وبالمثل، في بعض الحالات، قد يكون من المناسب تقسيم محفظة من الأصول المالية إلى محافظ فرعية لكي ينعكس المستوى الذي تدير عنده المنشأة تلك الأصول. على سبيل المثال، قد تكون تلك هي الحالة إذا قامت المنشأة باستحداث أو شراء محفظة من قروض الرهن العقاري وإدارة بعض القروض بهدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وإدارة القروض الآخرى بهدف بيعها.

ب٤.١.٢أ يشير نموذج أعمال المنشأة إلى الكيفية التي تدير بها المنشأة أصولها المالية لأجل توليد تدفقات نقدية. وهذا يعني أن نموذج أعمال المنشأة يحدد ما إذا كانت التدفقات النقدية ستنتج عن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، أو بيع الأصول المالية أو كليهما. وتبعا لذلك، فإن هذا التقويم لا يتم القيام به على أساس التصورات التي لا تتوقع المنشأة –بشكل معقول –أن تحدث، مثل ما يسمى بتصورات 'أسوأ حالة' أو 'حالة ضغط'. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستبيع محفظة معينة من الأصول المالية –فقط – في حالة تصور حالة ضغط، فإن ذلك التصور لن يؤثر في تقويم المنشأة لنموذج الأعمال لتلك الأصول إذا كانت المنشأة تتوقع –بشكل معقول –أن مثل هذا التصور لن يحدث. فإذا تم تحقق التدفقات النقدية بشكل مختلف عن توقعات المنشأة في التاريخ الذي قامت فيه المنشأة بتقويم نموذج الأعمال (على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع أصول مالية أكثر أو أقل مما توقعت عندما قامت بتصنيف الأصول)، فإن ذلك لا ينشأ عنه خطأ فترة سابقة في القوائم المالية للمنشأة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨) ولا يغير من تصنيف الأصول المالية المتبقية التي يحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال (أي تلك الأصول التي قامت المنشأة بإثباتها في فترات سابقة ولا تزال تحتفظ بها) طالما أن المنشأة قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات الملائمة التي كانت متاحة وقت قيامها بتقويم نموذج الأعمال. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم المنشأة بتقويم نموذج الأعمال للأصول المالية التي تم استحداثها أو شراؤها حديثا، فيجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن كيفية تحصيل التدفقات النقدية في السابق، إلى جانب جميع المعلومات الملائمة الآخرى.

ب٢٠١٠٤ب إن نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية هو موضوع حقائق وليس مجرد إقرار. ويمكن رصده -عادة -من خلال الأنشطة التي تباشرها المنشأة لتحقيق الهدف من نموذج الأعمال. سوف يلزم المنشأة استخدام الاجتهاد عند قيامها بتقويم نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية ولا يتم تحديد ذلك التقويم من خلال عامل واحد أو نشاط واحد. وبدلا من ذلك، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع الأدلة الملائمة المتاحة في تاريخ التقويم. وتشمل مثل هذه الأدلة الملائمة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) الكيفية التي يتم بها تقويم أداء نموذج الأعمال والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك ورفع تقرير بهما إلى كبار موظفي إدارة المنشأة؛

(ب) المخاطر التي تؤثر على أداء نموذج الأعمال (والأصول المالية المحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للاعمال)، وتحديداً، الطريقة التي تدار بها تلك المخاطر؛

(ج) الكيفية التي يتم بها تعويض مديري الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول التي يتم إدارتها أو على أساس التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها).

نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

ب٢٠١٠٤ج الأصول المالية التي يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يتم إدارتها بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال تحصيل الدفعات التعاقدية على مدار عمر الأداة. ذلك أن المنشأة تدير الأصول المحتفظ بها ضمن المحفظة لأجل تحصيل تلك التدفقات النقدية التعاقدية المحددة (بدلاً من إدارة العائد الكلي على المحفظة من خلال الاحتفاظ بالأصول وبيعها). وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تحقيقها من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان تكرار المبيعات، وقيمتها وتوقيتها في الفترات السابقة، والاسباب لتلك المبيعات والتوقعات بشأن نشاط المبيعات المستقبلية. وبالرغم من ذلك، فإن المبيعات في حد ذاتها لا تحدد نموذج الأعمال، ولذلك لا يمكن أخذها في الحسبان بمفردها. وبدلا من ذلك، فإن المعلومات بشأن المبيعات السابقة والتوقعات بشأن المبيعات المستقبلية توفر دليلا يتعلق بكيفية تحقيق هدف المنشأة المعلن لإدارة الأصول المالية، وتحديدا كيفية تحقيق التدفقات النقدية. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن المبيعات السابقة ضمن سياق أسباب تلك المبيعات والظروف التي وجدت في ذلك الوقت بالمقارنة بالظروف الحالية.

ب٣٠١٠٤ رغم أن الهدف من نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يلزم المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى الاستحقاق. وعليه فإن نموذج أعمال المنشأة يمكن أن يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما تحدث مبيعات الأصول المالية أو يُتوقع أن تحدث في المستقبل.

ب٣٠١٠٤أ قد يكون الهدف من نموذج الأعمال الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى إذا كانت المنشأة تبيع الأصول المالية عندما تكون هناك زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول. ولتحديد ما إذا كانت هناك زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، تأخذ المنشأة في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك المعلومات الاستشرافية. وبغض النظر عن تكرارها وقيمتها، فإن المبيعات التي ترجع إلى زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول لا تتعارض مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية نظراً لأن الجودة الائتمانية للأصول المالية تكون ذات صلة بقدرة الشركة على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. إن أنشطة إدارة المخاطر الائتمانية التي تهدف إلى تدنية الخسائر الائتمانية المحتملة بسبب تدهور الحالة الائتمانية هي جزء لا يتجزأ من مثل ذلك النموذج للأعمال. إن بيع أصل مالي نظراً لأنه لم يعد يستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة يُعد مثالاً على بيع يكون قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، في غياب مثل هذه السياسة، فإن المنشأة يمكنها التدليل بطرق أخرى على أن البيع قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية.

ب٣٠١٠٤ب المبيعات التي تحدث لأسباب أخرى، مثل مبيعات تتم لإدارة مخاطر تركز الائتمان (دون زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول)، قد تكون -أيضاً- متفقة مع نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وتحديداً، فإن مثل هذه المبيعات قد تكون متفقة مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية إذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو كانت كبيرة في قيمتها) أو ليست كبيرة في قيمتها -سواء بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة). وإذا حدث أكثر مما يمكن اعتباره عدداً غير متكرر من مثل هذه المبيعات من المحفظة وكانت تلك المبيعات أكثر مما يمكن اعتباره ليس كبيراً في قيمته (سواء بشكل منفرد أو في مجموعها)، فإنه يلزم المنشأة تقويم ما إذا كانت مثل تلك المبيعات متفقة مع هدف تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية وكيفية ذلك. وسواء كان طرف ثالث يفرض متطلباً بأن يتم بيع الأصل المالي، أو كان ذلك النشاط خاضعا لاختيار المنشأة، فإن ذلك غير ذي صلة بهذا التقويم. إن الزيادة في تكرار أو قيمة المبيعات في فترة معينة لا يتعارض بالضرورة مع هدف الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إذا كانت المنشأة تستطيع توضيح أسباب تلك المبيعات والتدليل على السبب الذي يجعل تلك المبيعات لا تعكس تغيرا في نموذج أعمال المنشأة. إضافة لذلك، فإن المبيعات قد تكون متفقة مع الهدف من الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الأصول المالية وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

ب٤٠١٠٤ فيما يلي أمثلة على متى يكون هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، ليس القصد من الأمثلة هو مناقشة جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقويم نموذج أعمال المنشأة ولا تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال ١ إذا كانت المنشأة تحتفظ باستثمارات لأجل تحصيل تدفقاتها النقدية التعاقدية. وكانت احتياجات تمويل المنشأة يمكن توقعها ويتماثل تاريخ استحقاق أصولها المالية مع احتياجات تمويل المنشأة المقدرة. وكانت المنشأة تقوم بأنشطة إدارة المخاطر الائتمانية بهدف تدنية الخسائر الائتمانية. وفي السابق، كانت تحدث المبيعات -عادة -عندما تزيد المخاطر الائتمانية للأصول بحيث لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للشركة. بالإضافة إلى ذلك، قد حدثت مبيعات غير متكررة نتيجة لاحتياجات تمويل غير المتوقعة. تركز التقارير المرفوعة إلى كبار موظفي الإدارة على الجودة الائتمانية للأصول المالية والعائد التعاقدي. وتقوم المنشأة -أيضاً -بمتابعة القيم العادلة للأصول المالية من بين معلومات أخرى.	مع أن المنشأة تأخذ في الحسبان، من بين معلومات أخرى، القيم العادلة للأصول المالية من منظور السيولة (أي مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع أصول)، الا أن هدف المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تتعارض المبيعات مع ذلك الهدف إذا كانت استجابة لزيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، على سبيل المثال، إذا لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة. لا تتعارض -أيضاً -المبيعات غير المتكررة التي تنتج عن احتياجات التمويل غير المتوقعة (مثل في تصور حالة ضغط) مع ذلك الهدف، حتى ولو كانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها.
مثال ٢ نموذج أعمال المنشأة هو شراء محافظ من الأصول المالية، مثل القروض. قد، وقد لا، تشمل تلك المحافظ أصولا مالية ذات مستوى ائتماني هابط. إذا لم يكن سداد القروض يتم في وقته المحدد، فإن المنشأة تحاول تحقيق التدفقات النقدية التعاقدية من خلال وسائل متنوعة-على سبيل المثال، بالاتصال بالمدين بالبريد، أو الهاتف أو طرق أخرى. وهدف المنشأة هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ولا تدير المنشأة أياً من القروض في هذه المحفظة بهدف تحقيق التدفقات النقدية من خلال بيعها. في بعض الحالات، تدخل المنشأة في مقايضات معدل الفائدة لتغيير معدل الفائدة على أصول مالية معينة ضمن المحفظة من معدل فائدة عائم إلى معدل فائدة ثابت.	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. حيث ينطبق التحليل نفسه حتى ولو لم تكن المنشأة تتوقع أن تستلم جميع التدفقات النقدية التعاقدية (مثال أن تكون بعض الأصول المالية ذات مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي). علاوة على ذلك، فإن حقيقة أن المنشأة تدخل في مشتقات لتعديل التدفقات النقدية للمحفظة لا يغير في حد ذاته نموذج أعمال المنشأة.

مثال	التحليل
مثال ٣ لدى منشأة نموذج أعمال هدفه استحداث قروض للعملاء وبيع تلك القروض لاحقا إلى كيان للتوريق. يقوم كيان التوريق بإصدار أدوات إلى المستثمرين. تسيطر المنشأة المستحدثة على كيان التوريق وعليه فإنها تقوم بتوحيده. يقوم كيان التوريق بتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية من القروض ويمررها إلى مستثمريها. يفترض لأغراض هذا المثال أن القروض يستمر إثباتها في قائمة المركز المالي الموحدة لأنه لا يتم إلغاء إثباتها من قبل كيان التوريق.	استحدثت المجموعة الموحدة القروض بهدف الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وبالرغم من ذلك، للمنشأة المستحدثة هدف تحقيق تدفقات نقدية من محفظة القروض ببيع القروض إلى كيان التوريق، لذا ولأغراض قوائمها المالية المنفصلة لا تعتبر أنها تدير هذه المحفظة لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال ٤ منشأة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء بالاحتياجات من السيولة في تصور "حالة ضغط" (مثل الاندفاع لسحب الودائع من البنوك). المنشأة لا تتوقع بيع هذه الأصول إلا في مثل هذه التصورات. تراقب المنشأة الجودة الائتمانية للأصول المالية وهدفها من إدارة الأصول المالية هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تقوم المنشأة بتقويم أداء الأصول على أساس إيراد الفائدة المكتسب والخسائر الائتمانية المحققة. وبالرغم من ذلك، المنشأة تراقب -أيضاً- القيمة العادلة للأصول المالية من منظور السيولة لضمان أن مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول في تصور حالة ضغط كاف للوفاء باحتياجات المنشأة من السيولة. تقوم المنشأة دوريا بمبيعات ليست كبيرة في القيمة للتدليل على السيولة.	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. التحليل لا يتغير حتى ولو أنه خلال تصور سابق لحالة ضغط كانت المنشأة تقوم بمبيعات كبيرة في القيمة للوفاء باحتياجاتها من السيولة. وبالمثل، فإن نشاط المبيعات المتكررة غير الكبيرة في القيمة لا يتعارض مع الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. في المقابل، إذا كانت المنشأة تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة وكان تحقيق ذلك الهدف يتضمن مبيعات متكررة كبيرة في القيمة، فإن هدف نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بأصول مالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وبالمثل، إذا كانت المنشأة مطالبة من قبل الجهة التنظيمية لها ببيع أصول مالية بشكل روتيني للتدليل على أن الأصول سائلة، وأن قيمة الأصول المباعة كبيرة، فإن نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وسواء كان هناك طرف ثالث يفرض متطلباً ببيع الأصول المالية، أو كان ذلك النشاط يخضع لاختيار المنشأة، فإن ذلك لا يُعد ذا صلة بالتحليل.

نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

ب٤٫١٠٤أ قد تحتفظ منشأة بأصول مالية ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في هذا النوع من نموذج الأعمال، فإن كبار موظفي إدارة المنشأة اتخذوا قرارا بأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال. وهناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نموذج الأعمال. على سبيل المثال، فإن هدف نموذج الأعمال قد يكون إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع عائد فائدة معين أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الالتزامات التي تمولها تلك الأصول. ولتحقيق مثل هذا الهدف، فإن المنشأة تقوم بكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

ب٤٫١٠٤ب بالمقارنة مع نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، فإن نموذج الأعمال هذا ينطوي -عادة -على تكرار وقيمة أكبر للمبيعات. وذلك لأن بيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال بدلا من أن يكون -فقط - عرضيا بالنسبة له. وبالرغم من ذلك، ليس هناك حد لتكرار أو قيمة المبيعات التي يجب أن تحدث ضمن نموذج الأعمال هذا نظراً لأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدفه.

ب٤٫١٠٤ج فيما يلي أمثلة على متى يمكن تحقيق هدف نموذج أعمال المنشأة من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، فإن الأمثلة ليس القصد منها بيان جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقويم نموذج أعمال المنشأة وليس القصد منها تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال ٥ تتوقع المنشأة إنفاقاً رأسمالياً في غضون سنوات قليلة. وتستثمر المنشأة ما لديها من نقد زائد في أصول مالية قصيرة وطويلة الأجل بحيث تستطيع تمويل الإنفاق عندما تنشأ الحاجة. والعديد من الأصول المالية يكون لها أعمار تعاقدية تتجاوز الفترة الاستثمارية المتوقعة للمنشأة. ستحتفظ المنشأة بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، وعندما تظهر فرصة، ستقوم ببيع الأصول المالية لإعادة استثمار النقد في أصول مالية بعائد أعلى. يتم تعويض المدراء المسئولين عن المحفظة بالاستناد إلى إجمالي العائد الذي تحققه المحفظة	هدف نموذج الأعمال يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ستتخذ المنشأة قرارات على أساس مستمر بشأن ما إذا كان تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية سيؤدي إلى تعظيم العائد على المحفظة إلى حين نشوء الحاجة للنقد المستثمر. في المقابل، افترض أن المنشأة تتوقع تدفقا نقديا في خمس سنوات لتمويل إنفاق رأسمالي وتستثمر النقد الزائد في أصول مالية قصيرة الأجل. عند استحقاق الاستثمار، تعيد المنشأة استثمار النقد في أصول مالية جديدة قصيرة الأجل. تبقي المنشأة على هذه الاستراتيجية إلى حين الحاجة للأموال، وفي هذا الوقت تستخدم المنشأة المتحصلات من الأصول المالية التي بلغت موعد الاستحقاق لتمويل الإنفاق الرأسمالي.

مثال	التحليل
تابع مثال ٥	المبيعات -فقط - التي تكون غير كبيرة في القيمة هي التي تحدث قبل الاستحقاق (ما لم تكن هناك زيادة في المخاطر الائتمانية). إن الهدف من نموذج الأعمال المقابل هذا هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال ٦ مؤسسة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة. تعمل المنشأة على تدنية تكاليف إدارة احتياجاتها من السيولة تلك ولذا فهي تدير -بشكل نشط -العائد على المحفظة. يتكون ذلك العائد من تحصيل الدفعات التعاقدية وكذلك المكاسب والخسائر من بيع الأصول المالية. ونتيجة لذلك، فإن المنشأة تحتفظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وتبيع الأصول المالية لإعادة استثمارها في أصول مالية تحقق عائداً أعلى أو لمطابقة أمد التزاماتها بشكل أفضل. في السابق، نتج عن هذه الاستراتيجية نشاط مبيعات متكررة وكانت مثل تلك المبيعات كبيرة في القيمة. من المتوقع استمرار هذا النشاط في المستقبل.	هدف نموذج الأعمال هو تعظيم العائد على المحفظة للوفاء بالاحتياجات اليومية من السيولة وتحقق المنشأة ذلك الهدف من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وبعبارة أخرى، فإن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.
مثال ٧ يحتفظ مؤمّن بأصول مالية لتمويل التزامات عقود التأمين. يستخدم المؤمن المتحصلات من التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية التزامات عقود التأمين حال استحقاقها. ولضمان كفاية التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية تلك الالتزامات، فإن المؤمن يباشر نشاط شراء وبيع كبير على أساس منتظم لإعادة موازنة محفظته من الأصول وللوفاء باحتياجات التدفقات النقدية حال نشوئها.	الهدف من نموذج الأعمال هو تمويل التزامات عقود التأمين. لتحقيق هذا الهدف، فإن المنشأة تحصل التدفقات النقدية التعاقدية حال استحقاقها وتبيع الأصول المالية لتبقي على الوضع المرغوب لمحفظة الأصول. وعليه فإن كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

نماذج أعمال أخرى

ب٤.١.٥ يتم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يكن يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية (ولكن أنظر أيضاً الفقرة ٥.٧.٥). إن نموذج الأعمال الذي ينتج عنه القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هو النموذج الذي تدير فيه المنشأة الأصول المالية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال بيع الأصول. تتخذ المنشأة القرارات بالاستناد إلى القيم العادلة للأصول وتدير الأصول لتحقيق تلك القيم العادلة. في هذه الحالة، فإن هدف المنشأة ينتج عنه –عادة – شراء وبيع نشط. وحتى لو كانت المنشأة ستحصل التدفقات النقدية التعاقدية أثناء احتفاظها بالأصول المالية، فإن هدف مثل نموذج الأعمال هذا لا يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وهذا نظراً لأن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية لا يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، ولكنه عرضي بالنسبة له.

ب٤.١.٦ المحفظة من الأصول المالية التي تتم أدارتها وتقويم أدائها على أساس القيمة العادلة (كما هو موضح في الفقرة ٤.٢.٢(ب)) ليست محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وليست محتفظا بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. تركز المنشأة في الأساس على معلومات القيمة العادلة وتستخدم تلك المعلومات لتقويم أداء الأصول ولاتخاذ القرارات. بالإضافة إلى ذلك، فإن المحفظة من الأصول المالية التي تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة لا تُعد محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في حالة مثل هذه المحافظ، فإن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يكون عرضياً –فقط – بالنسبة لتحقيق هدف نموذج الأعمال. وبناءً على ذلك، فإن مثل هذه المحافظ من الأصول يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

التدفقات النقدية التعاقدية التي هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

ب٤.١.٧ تتطلب الفقرة ٤.١.١(ب) من المنشأة تصنيف أصل مالي على أساس خصائص تدفقاته النقدية التعاقدية إذا كان الأصل المالي يحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة ٤.١.٥. وللقيام بذلك، فإن الشرط الوارد في الفقرتين ٤.١.٢(ب) و٤.١.٢أ(ب) يتطلب من المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب٤.١.٧أ التدفقات النقدية التعاقدية التي هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم تتفق مع ترتيب إقراض أساس. في ترتيب إقراض أساس، فإن العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود (أنظر الفقرات ب٤.١.٩أ–ب٤.١.٩هـ) ومقابل المخاطر الائتمانية هما –عادة –أكثر عناصر الفائدة أهمية. وبالرغم من ذلك، في مثل هذا الترتيب، فإن الفائدة قد تتضمن أيضاً العوض مقابل مخاطر إقراض أساسية أخرى (على سبيل المثال، مخاطر السيولة) والتكاليف (على سبيل المثال التكاليف الإدارية) المرتبطة بالاحتفاظ بالأصول المالية لفترة معينة من الزمن. بالإضافة إلى ذلك، قد تتضمن الفائدة –أيضاً –هامش ربح متفق مع ترتيب إقراض أساس. وفي الظروف الاقتصادية المتطرفة، فإن الفائدة يمكن أن تكون سالبة إذا كان حامل الأصل المالي، على سبيل المثال، يدفع إما صراحة أو ضمنيا

مقابل إيداع أمواله لفترة معينة من الوقت (وكانت الأتعاب تتجاوز العوض الذي يتسلمه حامل الأصل المالي مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الآخرى). وبالرغم من ذلك، فإن الشروط التعاقدية التي تحدث التعرض للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية غير المتعلقة بترتيب إقراض أساس، مثل التعرض للتغيرات في أسعار الأسهم أو أسعار السلع، لا ينشأ عنها تدفقات نقدية تعاقدية تعد -فقط - دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويمكن أن يكون أصل مالي تم استحداثه أو شراؤه ترتيبَ إقراض أساس بغض النظر عما إذا كان قرضا في شكله القانوني.

ب٧٠١٠٤ب وفقاً للفقرة ٣٠١٠٤(أ)، فإن المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإثبات الأولي. وبالرغم من ذلك، فإن ذلك المبلغ الأصلي قد يتغير على مدى عمر الأصل المالي (على سبيل المثال، إذا كان هناك دفعات سداد من أصل المبلغ).

ب٨٠١٠٤ يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط - دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم للعملة المُقوم بها الأصل المالي.

ب٩٠١٠٤ الرفع المالي هي خاصية التدفق النقدي التعاقدي لبعض الأصول المالية. يزيد الرفع المالي من تقلب التدفقات النقدية التعاقدية ونتيجة لذلك لا يكون لديها الخصائص الاقتصادية للفائدة. يُعد الخيار القائم بذاته والعقود الآجلة وعقود المقايضات أمثلة للأصول المالية التي تنطوي على مثل هذا الرفع المالي. وعليه، فإن مثل هذه العقود لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب) ولا يمكن قياسها -لاحقا -بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود

ب٩٠١٠٤أ القيمة الزمنية للنقود هي عنصر الفائدة الذي يقدم عوضا مقابل -فقط - مرور الوقت. أي أن عنصر القيمة الزمنية للنقود لا يقدم عوضا مقابل المخاطر أو التكاليف الآخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالأصل المالي. ولتقويم ما إذا كان العنصر يقدم عوضا مقابل -فقط - مرور الوقت، فإن المنشأة تستخدم الاجتهاد وتأخذ في الحسبان العوامل ذات الصلة مثل العملة المُقوم بها الأصل المالي والفترة التي يتم تحديد معدل الفائدة لها.

ب٩٠١٠٤ب وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، قد يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (أي غير تام). وتكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا كان يتم إعادة تعيين معدل الفائدة للأصل المالي دوريا ولكن تكرار إعادة التعيين هذا لا يطابق فترة معدل الفائدة (على سبيل المثال، إعادة تعيين معدل كل شهر إلى معدل سنة واحدة) أو إذا كان معدل الفائدة لأصل مالي يتم إعادة تعيينه دوريا إلى متوسط معدلات فائدة معينة قصيرة وطويلة الأجل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقويم التعديل لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل -فقط - دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وفي بعض الحالات، فإن المنشأة قد يكون باستطاعتها القيام بذلك التحديد عن طريق إجراء تقويم نوعي لعنصر القيمة الزمنية للنقود في حين، في حالات أخرى، قد يكون من الضروري إجراء تقويم كمي.

ب٩٠١٠٤ج عند تقويم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يكون الهدف هو تحديد كيف يمكن أن تختلف التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التي تنشأ إذا لم يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (التدفقات النقدية القياسية). على سبيل المثال، إذا كان الأصل المالي محل التقويم يتضمن معدل فائدة متغير يتم إعادة تعيينه كل شهر إلى معدل فائدة سنة واحدة، فإن المنشأة تقارن ذلك الأصل المالي بأداة مالية لها شروط

تعاقدية مماثلة ومخاطر ائتمانية مماثلة باستثناء أن معدل الفائدة المتغير يتم إعادة تعيينه -شهريا -إلى معدل فائدة شهر واحد. وإذا كان من الممكن أن ينتج عن عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل تدفقات نقدية تعاقدية (غير مخصومة) تختلف -بشكل كبير - عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) القياسية، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب). وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان أثر عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع على مدار فترة عمر الأداة المالية. ولا يُعد سبب تعيين معدل الفائدة على هذا النحو ذا صلة بالتحليل. وإذا اتضح، بقليل من التحليل أو بدونه، ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) من الأصل المالي محل التقويم يمكن (أو لا يمكن) أن تكون مختلفة -بشكل كبير - عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإنه لا يلزم المنشأة إجراء تقويم مفصل.

ب٩٠١٠٤د عند تقويم عنصر القيمة زمنية للنقود المعدل، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العوامل التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقوم بتقويم سند له أجل خمس سنوات وكان يتم إعادة تعيين معدل الفائدة المتغير كل ستة أشهر إلى معدل خمس سنوات، فإن المنشأة لا تستطيع أن تخلص إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط - دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لمجرد أن منحنى معدل الفائدة في وقت التقويم يكون هو المنحنى الذي لا يكون فيه الفرق بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر كبيراً. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة -أيضاً -الأخذ في الحسبان ما إذا كانت العلاقة بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر يمكن أن تتغير على مدار فترة عمر الأداة بحيث تختلف التدفقات النقدية (غير المخصومة) التعاقدية على مدار فترة عمر الأداة -بشكل كبير - عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة). وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان -فقط -التصورات الممكنة - بشكل معقول - بدلا من كل تصور ممكن. وإذا خلصت المنشأة إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) قد تكون مختلفة -بشكل كبير - عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب) ولذلك لا يمكن قياسه بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ب٩٠١٠٤هـ في بعض السلطات القانونية، فإن الحكومة أو السلطة التنظيمية هي التي تعين معدلات الفائدة. على سبيل المثال، فإن تنظيم الحكومة لمعدلات الفائدة قد يكون جزءً من سياسة واسعة للاقتصاد الكلي أو قد يكون تم إقرارها لتشجيع المنتجات على الاستثمار في قطاع معين من الاقتصاد. وفي بعض هذه الحالات، لا يكون هدف عنصر القيمة الزمنية للنقود -فقط - تقديم عوض مقابل مرور الوقت. ومع ذلك، وبالرغم من الفقرات ب٩٠١٠٤أ- ب٩٠١٠٤د، يجب أن ينظر إلى معدل الفائدة المنظم على أنه يمثل عنصر القيمة الزمنية للنقود لغرض تطبيق الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب)- ٢٠١٠٤أ(ب) إذا كان معدل الفائدة المنظم ذلك يقدم عوضا يتفق -بشكل عام - مع مرور الوقت ولا يحدث تعرضا للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون غير متفقة مع ترتيب إقراض أساس.

الشروط التعاقدية التي تغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

ب١٠٠١٠٤ إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطا تعاقديا قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية (على سبيل المثال، إذا كان الأصل يمكن دفعه مقدما قبل الاستحقاق أو كان بالإمكان تمديد أجله)، فيجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي يمكن أن تنشأ على مدار فترة عمر الأداة بسبب ذلك الأجل التعاقدي هي

–فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة تقويم التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية. وقد يلزم المنشأة –أيضاً – تقويم طبيعة أي حدث محتمل (أي المحرك) الذي يمكن أن يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية. وفي حين أن طبيعة الحدث المحتمل –في حد ذاتها – ليست عاملاً حاسماً في تقويم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة، إلا أنها يمكن أن تكون مؤشرا. على سبيل المثال، قارن أداة مالية لها معدل فائدة تمت إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا لم يسدد المدين عدداً معيناً من الدفعات لأداة مالية لها معدل فائدة تم إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا وصل الرقم القياسي لحقوق ملكية محددة إلى مستوى معين. الأكثر أحتمالا في الحالة الأولى هو أن التدفقات النقدية التعاقدية على مدار عمر الأداة ستكون –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بسبب العلاقة بين الدفعات غير المسددة والزيادة في المخاطر الائتمانية (أنظر أيضاً الفقرة ب٤٫١٫١٨).

ب٤٫١٫١١ فيما يلي أمثلة للشروط التعاقدية التي ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم:

(أ) معدل فائدة متغير يتكون من عوض مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة معينة (يمكن تحديد العوض مقابل المخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي فقط، وعليه يمكن أن يكون ثابتاً) ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الآخرى، إضافة إلى هامش ربح؛

(ب) شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أي المدين) بأن يسدد أداة دين مقدما أو يسمح لحاملها (أي الدائن) بإعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق ويعبر المبلغ المدفوع عما يقارب المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، الذي قد يشمل عوضا إضافيا معقولا مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) شرط تعاقدي يسمح للمصدر أو حامل الأداة بتمديد الأجل التعاقدي لأداة دين (أي خيار تمديد) وينتج عن شروط خيار التمديد تدفقات نقدية تعاقدية خلال فترة التمديد تكون –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، الذي قد يتضمن عوضا إضافيا معقولا مقابل تمديد العقد.

ب٤٫١٫١٢ بالرغم من الفقرة ب٤٫١٫١٠، فإن الأصل المالي الذي خلاف ذلك يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٤٫١٫٢(ب) و٤٫١٫٢أ(ب) ولكنه لا يستوفي الشرط –فقط – نتيجة شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أو يتطلب منه) دفع أداة دين مقدما أو يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل أن يكون الاستحقاق مؤهلا للقياس بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (وهو ما يخضع لاستيفاء الشرط الوارد في الفقرة ٤٫١٫٢(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٤٫١٫٢أ(أ)) إذا:

(أ) كانت المنشأة قد قامت باقتناء أو أستحداث الأصل المالي بعلاوة أو خصم على المبلغ الاسمي التعاقدي؛

(ب) كان مبلغ الدفعة المدفوعة مقدما يمثل ما يقارب المبلغ الاسمي التعاقدي والفائدة التعاقدية (لكن غير المدفوعة) المستحقة، الذي قد يتضمن عوضا إضافيا معقولا مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدما عند قيام المنشأة بالإثبات الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

ب٤٫١٫١٣ توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ولا تُعد قائمة الأمثلة هذه شاملة.

أداة	التحليل
الأداة أ الأداة أ هي سند له تاريخ استحقاق معلن. ويتم ربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمؤشر تضخم العملة التي تم بها أصدار الأداة. الربط بالتضخم لم يتم رفعه مالياً والمبلغ الأصلي محمي.	التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط – الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع مالياً يعيد تعيين القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي. وبعبارة أخرى، فإن معدل الفائدة على الأدوات يعكس الفائدة "الحقيقية". وعليه، تُعد مبالغ الفائدة عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وبالرغم من ذلك، إذا كان قد تم ربط دفعات الفائدة بمؤشر متغير آخر مثل أداء المدين (مثلا صافي دخل المدين) أو بمؤشر حقوق ملكية، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (ما لم ينتج عن الربط بنتائج أداء المدين تعديل يعوض -فقط – حامل الأداة مقابل التغيرات في المخاطر الائتمانية لـلأداة، بحيث تكون التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة). وذلك لأن التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساس (أنظر الفقرة ب٤-١-٧أ)
الأداة ب الأداة ب هي أداة بمعدل فائدة متغير لها تاريخ استحقاق معلن تسمح للمقترض باختيار معدل الفائدة السوقي -على أساس مستمر. على سبيل المثال، يستطيع المقترض، في كل تاريخ لإعادة تعيين معدل الفائدة، اختيار دفع معدل الفائدة لثلاثة أشهر، المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن لأجل مدته ثلاثة أشهر أو معدل الفائدة لشهر واحد المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن لأجل مدته شهر واحد.	التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة المدفوعة على مدى عمر الأداة تعكس عوضا مقابل القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الآخرى، إضافة إلى هامش ربح (أنظر الفقرة ب٤-١-٧أ). ولا تؤدي حقيقة أن معدل الفائدة المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن تتم إعادة تعيينه خلال فترة عمر الأداة إلى عدم تأهيل الأداة. وبالرغم من ذلك، إذا كان باستطاعة المقترض اختيار دفع معدل فائدة لشهر واحد تتم إعادة تعيينه كل ثلاثة أشهر، فإن معدل الفائدة تتم إعادة تعيينه بتكرار لا يطابق فترة معدل الفائدة. وتبعا لذلك، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وبالمثل، فإذا كان للأداة معدل فائدة تعاقدي يستند إلى أجل يمكن أن يتجاوز الفترة المتبقية من عمر الأداة (على سبيل المثال، إذا كانت أداة بأجل استحقاق خمس سنوات تدفع معدلاً متغيراً يتم إعادة تعيينه دوريا ولكنه يعكس -دائما -أجل استحقاق خمس سنوات)، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وذلك لأن الفائدة واجبة السداد في كل فترة تكون غير مربوطة بفترة الفائدة. في مثل هذا الحالات، يجب على المنشأة تقويم التدفقات النقدية التعاقدية -نوعيا وكميا – مقابل تلك التي على أداة تكون مماثلة من جميع النواحي، باستثناء أن معدل الفائدة يطابق فترة الفائدة، لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية هي -فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. (ولكن أنظر الفقرة ب٤-١-٩هـ للإرشادات بشأن معدلات الفائدة المنظمة). على سبيل المثال، عند تقويم سند بأجل خمس سنوات يدفع معدل فائدة متغير تتم إعادة تعيينه كل ستة أشهر ولكنه يعكس -دائما -أجل استحقاق خمس سنوات، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية التعاقدية على أداة تتم إعادة تعيينها كل ستة أشهر إلى معدل فائدة لستة أشهر ولكنها بخلاف ذلك مماثلة. وينطبق نفس التحليل إذا كان المقترض يستطيع الاختيار ما بين معدلات فائدة متنوعة معلن عنها من قبل المقرض (مثلا يستطيع المقترض الاختيار ما بين معدل الفائدة المتغير لشهر واحد المعلن عنه من قبل المقرض ومعدل الفائدة المتغير لثلاثة اشهر المعلن عنه من قبل المقرض).

أداة	التحليل
الأداة ج الأداة ج هي سند له تاريخ استحقاق معلن وتدفع معدل فائدة سوقي متغير. ومعدل الفائدة المتغير ذلك له حد اقصى.	**التدفقات النقدية التعاقدية لكل من:** (أ) الأداة التي لديها معدل فائدة ثابت (ب) الأداة التي لديها معدل فائدة متغير هي دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة تعكس العوض مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة خلال أجل الأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الآخرى، إضافة إلى هامش ربح. (أنظر الفقرة ب٤.١.٧أ). وتبعا لذلك، فإن الأداة التي هي عبارة عن توليفة من (أ) و (ب) (مثل سند بمعدل فائدة له حد اقصى) يمكن أن يكون لها تدفقات نقدية تُعد –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. إن مثل هذا الشرط التعاقدي قد يقلص من تغاير التدفق النقدي من خلال تعيين حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنى لمعدل الفائدة) أو قد يزيد من تغاير التدفق النقدي نظراً لأن المعدل الثابت يصبح متغيراً.
الأداة د الأداة د هي قرض مع حق الرجوع الكامل ومُؤَمّن بضمان.	حقيقة أن القرض مع حق الرجوع الكامل مُؤَمّن بضمان لا تؤثر –في حد ذاتها – في تحليل ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة هـ تم إصدار الأداة هـ من قبل بنك مُنَظّم ولها تاريخ استحقاق معلن. تدفع الأداة معدل فائدة ثابت وجميع التدفقات النقدية التعاقدية ليست اختيارية. وبالرغم من ذلك، يخضع المصدر لتشريع يسمح أو يتطلب من سلطة وطنية لحل النزاعات أن تفرض خسائر على حملة أدوات معينة، بما في ذلك الأداة هـ، في حالات معينة. على سبيل المثال، فإن للسلطة الوطنية لحل النزاعات صلاحية تخفيض المبلغ الاسمي للأداة هـ أو تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمصدر إذا ما قررت السلطة الوطنية لحل النزاعات أن المصدر لديه صعوبات مالية شديدة، وأنه بحاجة إلى رأس مال نظامي إضافي أو قررت أنه "فاشل".	يحلل حامل الأداة **الشروط التعاقدية** للأداة المالية لتحديد ما إذا كان ينشأ عنها تدفقات نقدية تُعد –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وبالتالي فهي تتفق مع ترتيب إقراض أساس. لن يأخذ هذا التحليل في الحسبان المدفوعات التي تنشأ -فقط –نتيجة لصلاحية السلطة الوطنية لحل النزاعات فرض خسائر على حامل الأداة هـ. وذلك لأن تلك الصلاحية والدفعات الناتجة ليست شروطا تعاقدية للأداة المالية. في المقابل، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لن تكون –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت الشروط التعاقدية للأداة المالية تسمح للمصدر أو لمنشأة أخرى أو تتطلب منه أو منها فرض خسائر على حامل الأداة (مثلا تخفيض المبلغ الاسمي أو تحويل الأداة إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمصدر) طالما أن تلك الشروط التعاقدية حقيقية، حتى ولو كان احتمال فرض مثل هذه الخسائر بعيدا.

ب١٤٠١٠١٤ توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي هي ليست –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

أداة	التحليل
الأداة و الأداة (و) هي سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية المصدر.	يحلل حامل الأداة السند القابل للتحويل في مجمله. التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لأنها تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساس (أنظر الفقرة ب٤–١–٧أ)؛ أي أن العائد مربوط بقيمة حقوق ملكية المصدر.
الأداة ز الأداة ز هي قرض يدفع معدل فائدة عكسي حر (أي أن معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق).	التدفقات النقدية التعاقدية ليست –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. لا تُعد مبالغ الفائدة عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة ح الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق ولكن يمكن للمصدر استدعاء الأداة في أي وقت من الأوقات ودفع المبلغ الاسمي لحامل الأداة زائدا الفائدة المستحقة الواجبة. الأداة ح تدفع معدل فائدة السوق ولكن دفع الفائدة لا يمكن أن يتم ما لم يكن المصدر قادراً على البقاء مُوْسِراً -مباشرة –بعد الدفع. لا تستحق فائدة إضافية على الفائدة المؤجلة.	التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وذلك لأن المصدر قد يكون مطالباً بتأجيل دفعات الفائدة ولا تستحق فائدة إضافية على مبالغ الفائدة الإضافية تلك. ونتيجة لذلك، فإن مبالغ الفائدة لا تُعد عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وإذا استحقت فائدة على المبالغ المؤجلة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
	إن حقيقة أن الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق لا تعني –في حد ذاتها –أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. في الواقع، للأداة التي ليس لها تاريخ استحقاق خيارات تمديد مستمرة (متعددة). ومثل هذه الخيارات قد ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت دفعات الفائدة إلزامية ويجب دفعها بشكل دائم. كما وأن حقيقة أن الأداة ح قابلة للاستدعاء لا يعني أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ما لم تكن قابلة للاستدعاء بمبلغ لا يمثل -ما يقارب دفع المبلغ الأصلي والفائدة على ذلك المبلغ الأصلي القائم. وحتى لو كان المبلغ القابل للاستدعاء يتضمن مبلغا يعوض -بشكل معقول –حامل الأداة مقابل الإنهاء المبكر للأداة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (أنظر أيضاً الفقرة ب١٢٠١٠٤).

ب١٥٠١٠٤ في بعض الحالات، قد يكون لأصل مالي تدفقات نقدية تعاقدية توصف بأنها المبلغ الأصلي والفائدة ولكن تلك التدفقات النقدية لا تمثل دفع المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم كما هو موضح في الفقرة ٢٠١٠٤(ب)، و٢٠١٠٤أ(ب) و٣٠١٠٤ من هذا المعيار

ب١٦٠١٠٤ قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل المالي يمثل استثمارا في أصول معينة أو تدفقات نقدية وعليه فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تكون –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. على سبيل المثال، إذا كانت الشروط التعاقدية تنص على زيادة التدفقات النقدية من الأصل المالي كلما زاد عدد السيارات التي تستخدم طريقا معينا برسوم مرور، فإن تلك التدفقات النقدية التعاقدية لا تتفق مع ترتيب إقراض أساس. ونتيجة لذلك، فإن الأداة لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب). ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما تقتصر مطالبة الدائن على أصول محددة من أصول المدين أو على التدفقات النقدية من أصول محددة (على سبيل المثال، أصل مالي "بدون حق الرجوع").

ب١٧٠١٠٤ وبالرغم من ذلك، فإن حقيقة أن الأصل المالي بدون حق الرجوع لا تمنع بالضرورة –في حد ذاتها –أن يكون الأصل المالي مستوفيا للشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب). وفي مثل تلك الحالات، فإن الدائن يكون مطالباً بإجراء تقويم ('تفحص') للأصول الأساس المحددة أو التدفقات النقدية لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي يتم تصنيفها على أنها دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وإذا كانت شروط الأصل المالي تؤدي إلى نشوء أي تدفقات نقدية أخرى أو تحد من التدفقات النقدية بطريقة لا تتفق مع الدفعات التي تمثل المبلغ الأصلي والفائدة، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين ٢٠١٠٤(ب) و٢٠١٠٤أ(ب). وسواء كانت الأصول الأساس هي أصول مالية أو أصول غير مالية فإن ذلك لا يؤثر –في حد ذاته – على هذا التقويم.

ب١٨٠١٠٤ لا تؤثر خاصية التدفق النقدي التعاقدي على تصنيف الأصل المالي عندما يمكن أن يكون لها –فقط – أثر طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي. وللقيام بهذا التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المحتمل لخاصية التدفق النقدي التعاقدي في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع، على مدى فترة عمر الأداة المالية. بالإضافة إلى ذلك، عندما يمكن أن يكون لخاصية التدفق النقدي التعاقدي أثر أكبر من طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية (سواء في فترة تقرير واحدة أو بشكل مجمع) ولكن خاصية التدفق النقدي تلك ليست حقيقية، فإنها لا تؤثر على تصنيف الأصل المالي. وتكون خاصية التدفق النقدي غير حقيقية إذا كانت تؤثر على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة –فقط – عند حدوث حدث نادر جدا، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المحتمل حدوثه.

ب١٩٠١٠٤ في ما يقاربكل معاملة إقراض يتم ترتيب أداة الدائن بحسب تاريخ الاستحقاق بالنسبة إلى أدوات الدائنين الآخرين للمدين. إن الأداة التي تكون تالية الاستحقاق بالنسبة للأدوات الآخرى قد يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كان عدم الدفع من قبل المدين يُعد خرقا للعقد وكان لحامل الأداة حقا تعاقديا في المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم حتى في حالة إفلاس المدين. على سبيل المثال، فإن المبلغ مستحق التحصيل من المدينين التجاريين، والذي يصنف دائنه على أنه دائن عام، يتأهل على أن لديه دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويكون هذا هو الحال حتى عندما يصدر المدين قروضاً تكون مُؤَمّنة بضمان رهني، وهو ما يمنح حامل الدين ذلك، في حالة الإفلاس، الأولوية على مطالبات الدائن العام فيما يتعلق بالضمان الرهني ولكنه لا يؤثر على الحق التعاقدي للدائن العام في المبلغ الأصلي غير المدفوع والمبالغ الأخرى واجبة السداد.

الأدوات المربوطة تعاقديا

ب٢٠.١٠٤ في بعض أنواع المعاملات، قد يحدد المصدر أولوية الدفعات لحملة الأصول المالية باستخدام أدوات متعددة مربوطة تعاقديا تُحدِث تركزات للمخاطر الائتمانية (شرائح). ولكل شريحة ترتيب بحسب توالي الاستحقاق والذي يحدد الترتيب الذي يتم به تخصيص أي تدفقات نقدية متولدة من قبل المصدر إلى الشريحة. وفي هذه الحالات، يكون لحملة الشريحة الحق في دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم –فقط – إذا كان المصدر قد ولد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالشرائح الأعلى مرتبة.

ب٢١.١٠٤ في مثل هذه المعاملات، يكون للشريحة خصائص تدفق نقدي تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط إذا:

(أ) كانت الشروط التعاقدية للشريحة التي يتم تقويمها لأغراض التصنيف (دون تفحص التجمع الأساس من الأصول المالية) تؤدي إلى نشوء تدفقات نقدية هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، معدل الفائدة على الشريحة غير مربوط برقم قياسي لسلعة)؛

(ب) كان للتجمع الأساس من الأدوات المالية خصائص التدفق النقدي المبينة في الفقرتين ب٢٣.١٠٤ وب٢٤.١٠٤؛

(ج) كان التعرض للمخاطر الائتمانية في التجمع الأساس من الأدوات المالية والمتأصلة في الشريحة مساوياً أو أقل من التعرض للمخاطر الائتمانية للتجمع الأساس من الأدوات المالية (على سبيل المثال، إذا كان التصنيف الائتماني للشريحة التي يتم تقويمها لأغراض التصنيف مساوياُ أو أعلى من التصنيف الائتماني الذي ينطبق على شريحة واحدة مولت التجمع الأساس من الأدوات المالية).

ب٢٢.١٠٤ يجب على المنشأة التفحص إلى أن يكون باستطاعتها تحديد التجمع الأساس من الأدوات التي تنشئ (بدلا من تتجاوز) التدفقات النقدية. ويكون هذا هو التجمع الأساس من الأدوات المالية.

ب٢٣.١٠٤ يجب أن يتضمن التجمع الأساس واحدة أو اكثر من الأدوات التي يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب٢٤.١٠٤ يجب أن يتضمن التجمع الأساس من الأدوات المالية –أيضاً –أدوات:

(أ) تقلص من تقلب التدفق النقدي للأدوات الواردة في الفقرة ب٢٣.١٠٤، وعندما تُضم إلى الأدوات الواردة في الفقرة ب٢٣.١٠٤، ينتج عنها تدفقات نقدية تُعد –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، حد أعلى أو حد ادنى لمعدل الفائدة أو عقد يقلص من المخاطر الائتمانية على بعض أو على جميع الأدوات الواردة في الفقرة ب٢٣.١٠٤)؛ أو

(ب) تضبط التدفقات النقدية للشرائح مع التدفقات النقدية لتجمع الأدوات الأساس الواردة في الفقرة ب٢٣.١٠٤ لمعالجة الفروق في وفقط في:

(١) ما إذا كان معدل الفائدة ثابتاً أم متغيراً؛ أو

(٢) العملة التي يتم بها تقويم التدفقات النقدية، بما في ذلك التضخم في تلك العملة؛ أو

(٣) توقيت التدفقات النقدية.

ب٢٥.١٠٤ إذا كانت أية أداة في التجمع لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ب٢٣.١٠٤ أو الفقرة ب٢٤.١٠٤، فإن الشرط الوارد في الفقرة ب٢١.١٠٤(ب) لا يكون مستوفى. وللقيام بهذا التقويم، فإنه ليس ضروريا القيام بتحليل تفصيلي لكل أداة في التجمع على حدة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام الاجتهاد والقيام بتحليل كاف لتحديد ما إذا كانت الأدوات في التجمع تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ب٢٣.١٠٤–ب٢٤.١٠٤. (أنظر أيضاً الفقرة ب١٨.١٠٤ للإرشادات بشأن خصائص التدفق النقدي التعاقدي التي لها أثر طفيف فقط.)

ب٢٦٠١٠٤ إذا كان حامل الأداة لا يستطيع تقويم الشروط الواردة في الفقرة ب٢١٠١٠٤ عند الإثبات الأولي، فيجب قياس الشريحة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإذا كان التجمع الأساس من الأدوات يمكن أن يتغير بعد الإثبات الأولي بحيث لا يكون في استطاعة التجمع استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ب٢٣٠١٠٤–ب٢٤٠١٠٤، فإن الشريحة لا تكون مستوفية للشروط الواردة في الفقرة ب٢١٠١٠٤ ويجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك إذا كان التجمع الأساس يتضمن أدوات مضمونة بأصول لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ب٢٣٠١٠٤–ب٢٤٠١٠٤، فإن القدرة على تملك مثل هذه الأصول يجب عدم أخذها في الحسبان لأغراض تطبيق هذه الفقرة ما لم تكن المنشأة قد اقتنت الشريحة بقصد السيطرة على الضمان الرهني.

خيار وسم أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (القسمان ١٠٤ و٢٠٤)

ب٢٧٠١٠٤ مع مراعاة الشروط الواردة في الفقرتين ٥٠١٠٤ و٢٠٢٠٤، فإن هذا المعيار يسمح للمنشأة بوسم أصل مالي، أو التزام مالي، أو مجموعة من أدوات مالية (أصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة شريطة أن ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة.

ب٢٨٠١٠٤ إن قرار المنشأة وسم أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يُعد مشابهاً لاختيار سياسة محاسبية (على الرغم من أنه على خلاف اختيار السياسة المحاسبية، ليس مطلوبا تطبيقه –بشكل ثابت – على جميع المعاملات المشابهة). وعندما يكون للمنشأة مثل هذا الاختيار، فإن الفقرة ١٤(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتطلب أن ينتج عن السياسة المختارة أن تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والظروف الآخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أوتدفقاتها النقدية. على سبيل المثال، في حالة وسم التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن الفقرة ٢٠٢٠٤ تبين حالتين يتم فيهما استيفاء المتطلب بتقديم معلومات أكثر ملاءمة. وبناءً عليه، ولكي تختار المنشأة مثل هذا الوسم وفقاً للفقرة ٢٠٢٠٤، فإنه يلزم المنشأة التدليل على أنه يقع ضمن نطاق إحدى هاتين الحالتين (أو كليهما).

وسم يزيل أو يقلص –بشكل كبير –عدم تماثل محاسبي

ب٢٩٠١٠٤ يتم تحديد قياس أصل مالي أو التزام مالي وتصنيف التغيرات المثبتة في قيمته العادلة بحسب تصنيف البند وما إذا كان البند جزءً من علاقة تحوط موسومة. ومثل تلك المتطلبات قد تحدث عدم اتساق في القياس أو الإثبات (الذي يشار إليه في بعض الأحيان على أن "عدم تماثل محاسبي") عندما، على سبيل المثال، في غياب الوسم على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن الأصل المالي يتم تصنيفه عند قياسه لاحقا بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ويتم لاحقا قياس الالتزام، الذي تعده المنشأة على أنه ذو صلة، بالتكلفة المستنفدة (مع عدم إثبات التغيرات في القيمة العادلة). وفي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة قد تخلص إلى أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والالتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب٣٠٠١٠٤ تظهر الأمثلة التالية متى يمكن أن يتم استيفاء هذا الشرط. في جميع الحالات، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لوسم أصول مالية أو التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كانت -فقط – تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠١٠٤ أو ٢٠٢٠٤(أ):

(أ) منشأة عليها التزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما هومسموح به بموجب الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٤) ولديها أصول مالية تعدها ذات صلة، والتي بخلاف ذلك يتم قياسها إما بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستنفدة.

(ب) منشأة لديها أصول مالية، أوعليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض. وبالرغم من ذلك، بعض الأدوات –فقط – هو الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (على سبيل المثال، تلك التي تُعد مشتقات، أو تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة). كما قد يكون هذا هو حال عدم استيفاء متطلبات المحاسبة عن التحوط لأنه، على سبيل المثال، لم يتم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦.٤.١٠.

(ج) منشأة لديها أصول مالية، أو عليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض ولا يتأهل أي من الأصول المالية أو الالتزامات المالية للوسم على أنها أداة تحوط لأنها لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك، ففي غياب المحاسبة عن التحوط هناك عدم اتساق كبير في إثبات المكاسب أو الخسائر. على سبيل المثال، تكون المنشأة قد مولت مجموعة محددة من القروض من خلال إصدار سندات يُتاجر فيها تميل التغيرات في قيمتها العادلة إلى معادلة بعضها البعض. وبالاضافة إلى ذلك، فإنه إذا كانت المنشأة تقوم - بشكل منتظم – بشراء وبيع السندات، ولكن نادرا ما تقوم بشراء أو بيع القروض، فإن التقرير عن كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يزيل عدم الاتساق في توقيت إثبات المكاسب أو الخسائر الذي ينشأ بخلاف ذلك عن قياس كل منهما بالتكلفة المستنفدة وإثبات مكسب أو خسارة في كل مرة تتم فيه إعادة شراء سند.

ب٤.١.٣١ في حالات مثل تلك الموضحة في الفقرة السابقة، فإن وسم الأصول المالية والالتزامات المالية، عند الإثبات الأولي، التي بخلاف ذلك لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة قد يزيل أو يقلص - بشكل كبير –عدم اتساق القياس أو الإثبات وينتج معلومات أكثر ملاءمة. ولأغراض عملية، لا يلزم المنشأة الدخول في نفس الوقت تماما في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم اتساق في القياس أو الإثبات. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يتم وسم كل معاملة وأي معاملات متبقية من المتوقع حدوثها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عند إثباتها الاولي.

ب٤.١.٣٢ إنه ليس من المقبول أن يتم –فقط – وسم بعض الأصول المالية والالتزامات المالية، التي ينشأ عنها عدم الاتساق، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك لا يزيل عدم الاتساق أو يقلصه -بشكل كبير – ومن ثم لا ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المقبول أن يتم –فقط – وسم بعض من عدد من الأصول المالية المتشابهة أو الالتزامات المالية المتشابهة إذا كان القيام بذلك يحقق تقليصاً كبيراً (ومن المحتمل تقليص أكبر بالمقارنة بالوسوم الآخرى المسموح بها) في عدم الاتساق. على سبيل المثال، افترض أن منشأة عليها عدد من الالتزامات المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ١٠٠وحدة عملة ولديها عدد من الأصول المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ٥٠ وحدة عملة ولكن يتم قياسها على أساس مختلف. يمكن للمنشأة تقليص عدم الاتساق في القياس -بشكل كبير –من خلال وسم جميع الأصول، عند الإثبات الأولي، ولكن وسم -فقط – بعض الالتزامات (على سبيل المثال، التزامات منفردة يبلغ مجموعها ٤٥ وحدة عملة) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، نظراً لأن الوسم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يمكن تطبيقه –فقط –على كامل الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة، في هذا المثال، وسم واحد أو أكثر من الالتزامات في مجملها. ولا تستطيع المنشأة وسم عنصر من التزام (التغيرات في القيمة العادلة التي تنسب إلى عنصر واحد من المخاطر فقط مثل التغيرات في معدل فائدة قياسي) أو جزء من التزام (أي نسبة مئوية منه).

مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات مالية تدار ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة

ب٤.١.٣٣ يمكن للمنشأة إدارة وتقويم أداء مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات المالية بمثل تلك الطريقة التي ينتج فيها عن قياس تلك المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة. والتركيز في هذا المثال هو على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقويمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية.

ب٤.١.٣٤ على سبيل المثال، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لوسم التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة ٤.٢.٢(ب) ويكون لدى المنشأة أصول مالية وعليها التزامات مالية والتي تتشارك في واحد أو أكثر من المخاطر وتلك المخاطر تتم إدارتها وتقويمها على أساس القيمة العادلة وفقاً للسياسة الموثقة لإدارة الأصل والالتزام. ويمكن أن يكون المثال على ذلك منشأة تكون قد أصدرت 'منتجات مهيكلة' تتضمن مشتقات مُدْمَجة متعددة وتدير المخاطر الناتجة على أساس القيمة العادلة باستخدام خليط من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة.

ب٤.١.٣٥ كما ذكر أعلاه، فإن هذا الشرط يعتمد على طريقة إدارة المنشأة وتقويمها لأداء مجموعة الأدوات المالية قيد الدراسة. وبناءً عليه، (مع مراعاة متطلب الوسم عند الإثبات الأولي) يجب على المنشأة، التي تسم التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أساس هذا الشرط، وسم جميع الالتزامات المالية المؤهلة، التي تتم إدارتها وتقويمها معا على هذا النحو.

ب٤.١.٣٦ لا يلزم أن يكون توثيق استراتيجية المنشأة شاملاً ولكن ينبغي أن يكون كافيا للتدليل على الالتزام بالفقرة ٤.٢.٢(ب). ومثل هذا التوثيق ليس مطلوبا لكل بند منفرد، ولكن يمكن أن يكون على أساس محفظة. على سبيل المثال، إذا كانت نظام أداء الإدارة لأحد الأقسام – حسب موافقة كبار موظفي إدارة المنشأة - يبرهن بوضوح على أن أداءه يتم تقويمه على أساس مجموع العائد، فليس مطلوبا إجراء توثيق إضافي للبرهنة على الالتزام بالفقرة ٤.٢.٢(ب).

المشتقات المُدمجة (القسم ٤.٣)

ب٤.٣.١ عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مختلط مع مضيف لا يعد أصلاً ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن الفقرة ٤.٣.٣ تتطلب من المنشأة أن تحدد أي مشتقات مُدمجة، وأن تُقوِّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المُضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي، و لاحقا بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب٤.٣.٢ إذا لم يكن للعقد المُضيف تاريخ استحقاق منصوص عليه أو محدد مسبقا وكان يعبر عن حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية، ويلزم أن تمتلك المشتقة المُدمجة خصائص حقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة نفسها لكي يمكن عدها على أنها مرتبطة –بشكل وثيق. وإذا لم يكن العقد المُضيف أداة حقوق ملكية وكان يستوفي تعريف أداة مالية، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة دين.

ب٤.٣.٣ يتم فصل المشتقة المُدمجة التي ليست خياراً (مثل عقد آجل أو مقايضة مُدمج) عن عقدها المُضيف على أساس شروطها المنصوص عليها أو الضمنية الأساس، بحيث ينتج عن ذلك أن تكون لها قيمة عادلة صفرية عند الإثبات الأولي. ويتم فصل المشتقة المُدمجة المُستندة إلى خيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أقصى أو حد أدني أو مقايضة مُدمجة) عن عقدها المُضيف على أساس شروط ميزة الخيار المنصوص عليها. ويكون المبلغ الدفتري الأولي للأداة المُضيفة هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة المُدمجة.

ب٤.٣.٠٤ بشكل عام، تعامل المشتقات المتعددة المُدمجة في عقد مختلط واحد على أنها مشتقة مُدمجة مركبة واحدة. وبالرغم من ذلك، تتم المحاسبة عن المشتقات المُدمجة، التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢) بشكل منفصل عن تلك المصنفة على أنها أصول أو التزامات. بالاضافة إلى ذلك، إذا كان لعقد مختلط أكثر من مشتقة مُدمجة واحدة وكانت تلك المشتقات تتعلق بتعرضات لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها -بسهولة – ومستقلة عن بعضها البعض، فإنه تتم المحاسبة عنها -بشكل منفصل - عن بعضها البعض.

ب٥.٣.٠٤ لا تُعد الخصائص الاقتصادية لمشتقة مُدمجة ومخاطرها مرتبطة -بشكل وثيق – بالعقد المُضيف (الفقرة ٣.٣.٠٤(أ)) في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، وبافتراض استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٣.٠٤ ٣(ب) و(ج)، فإن المنشأة تحاسب عن المشتقة المُدمجة -شكل منفصل – عن عقدها المُضيف.

(أ) خيار بيع مُدمج في أداة تمكن حاملها من مطالبة المصدر بإعادة اقتناء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في السعر أو الرقم القياسي لحقوق ملكية أو سلعة لا تُعد مرتبطة- بشكل وثيق – بأداة الدين المُضيفة.

(ب) خيار أو شرط تلقائي بتمديد الأجل المتبقي حتى استحقاق أداة دين لا يُعد مرتبطاً -بشكل وثيق – بأداة الدين المُضيفة ما لم يكن هناك تعديل متزامن على معدل الفائدة السوقي الحالي التقريبي وقت التمديد. وإذا أصدرت المنشأة أداة دين وقام حامل أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء أداة الدين لطرف ثالث، فإن المُصدر يعد خيار الشراء على أنه تمديد لأجل استحقاق أداة الدين شريطة أن يكون بالإمكان مطالبة المصدر بالمشاركة في أو تسهيل تسويق أداة الدين نتيجة لممارسة خيار الشراء.

(ج) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لحقوق الملكية والمُدمجة في أداة دين أو عقد تأمين مُضيف – يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بقيمة أدوات حقوق الملكية - لا تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالأداة المُضيفة نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المُضيفة وفي المشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(د) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لسلعة والمُدمجة في أداة دين أو عقد تأمين مُضيف - يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي بالرقم القياسي لسعر سلعة (الذهب مثلا) - لا تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالأداة المضيفة نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المضيفة وفي المشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(هـ) خيار الشراء أو البيع أو خيار الدفع مقدماً المُدمج في عقد دين أو عقد تأمين مًضيف لا يعد مرتبطاً – بشكل وثيق – بالعقد المضيف ما لم يكن:

(١) سعر ممارسة الخيار مساوٍ تقريبا في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المستنفدة لأداة الدين المضيفة أو للمبلغ الدفتري لعقد التأمين المضيِف؛ أو

(٢) سعر الممارسة لخيار الدفع مقدماً يعوض المقرض عن مبلغ يصل إلى القيمة الحالية التقريبية للفائدة الضائعة للأجل المتبقي من العقد المضيف. والفائدة الضائعة هي حصيلة ضرب المبلغ الأصلي المدفوع مقدما في فرق معدل الفائدة. وفرق معدل الفائدة هو الزيادة في معدل الفائدة الفعلية للعقد المضيف على معدل الفائدة الفعلية الذي تتسلمه المنشأة في تاريخ الدفع مقدماً إذا أعادت استثمار المبلغ الأصلي المدفوع مقدماً في عقد مشابه للأجل المتبقي من العقد المضيف.

يتم القيام بتقويم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً – بشكل وثيق – بعقد الدين المضيف أم لا قبل فصل عنصر حقوق الملكية من أداة دين القابلة للتحويل إلى نقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ح) المشتقات الائتمانية التي تكون مُدمجة في أداة دين مضيفة وتسمح لطرف واحد ('المستفيد') بتحويل المخاطر الائتمانية لأصل مرجعي معين، والذي قد لا يكون مملوكا لها، إلى طرف آخر ("الضامن") لا تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بأداة الدين المضيفة. وتسمح مثل هذه المشتقات الائتمانية للضامن بتحمل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأصل المرجعي دون أن تمتلكه – بشكل مباشر.

ب٦٠٣٠٤ مثال لعقد مختلط هو أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة بيع الأداة المالية إلى المصدر في مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى والذي يتغير على أساس التغير في الرقم القياسي لحقوق ملكية أو لسلعة يمكن أن يزيد أو ينخفض ("أداة قابلة للإعادة"). وما لم يَسِم المصدر عند الإثبات الأولي الأداة القابلة للإعادة على أنها التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإنه مطالب بموجب الفقرة ٣٠٣٠٤ بفصل المشتقة المُدمجة (أي دفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي) نظراً لأن العقد المضيف هو أداة دين بموجب الفقرة ب٣٠٣٠٤ ودفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي لا تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بأداة الدين المضيفة بموجب الفقرة ب٥٠٣٠٤(أ). ونظراً لأن دفعة المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد أو تنخفض، فإن المشتقة المُدمجة تُعد مشتقة ليست خيارا والتي يتم ربط قيمتها بالمتغير الأساس.

ب٧٠٣٠٤ في حالة أداة دين قابلة للإعادة يمكن إعادة بيعها في أي وقت مقابل نقد مساو لنصيب تناسبي من قيمة صافي أصول المنشأة (مثل وحدات في صندوق استثمار مشترك برأس مال مفتوح أو بعض المنتجات الاستثمارية المربوطة بالوحدات)، فإن أثر فصل مشتقة مُدمجة والمحاسبة عن كل مكون هي قياس العقد المختلط بمبلغ الاسترداد الذي يكون واجب السداد في نهاية فترة التقرير إذا مارس حامل الأداة حقه في إعادة بيع الأداة إلى المصدر.

ب٨٠٣٠٤ تكون الخصائص الاقتصادية لمشتقة مُدّمَجّة ومخاطرها مرتبطة -بشكل وثيق -بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطره في الأمثلة الآتية. في هذه الأمثلة، لا تحاسب المنشأة عن المشتقة المُدمجة -بشكل منفصل – عن العقد المضيف.

(أ) مشتقة مُدمجة الأساس فيها هو معدل فائدة أو الرقم القياسي لمعدل فائدة يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يدفع بخلاف ذلك أو يتم استلامه على عقد دين مضيف بفائدة أو عقد تأمين مرتبط – بشكل وثيق – بالعقد المضيف إلا إذا ممكناً أن تتم تسوية العقد المختلط بطريقة لا يسترد فيها حامله ما يقارب جميع استثماره المثبت أو أنه يمكن للمشتقة المُدمجة – على الأقل – مضاعفة معدل العائد المبدئي لحملها على العقد المضيف ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد – على الأقل – ضعف ما يكون عليه العائد في السوق لعقد بنفس شروط العقد المضيف.

(ب) حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة، مُدمج في عقد دين أو عقد تأمين، مرتبط – بشكل وثيق – بالعقد المضيف، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند معدل الفائدة في السوق أو أعلى منه وأن يكون الحد الأدنى عند معدل الفائدة في السوق أو أدنى منه وذلك عند إصدار العقد، وألا يتم رفع الحد الأعلى أو الحد الأدنى فيما يتعلق بالعقد المضيف. وبالمثل، فإن الأحكام التي يتضمنها عقد لشراء أو بيع أصل (مثل سلعة) الذي يضع حداً أعلى وحداً أدنى للسعر الذي يتم دفعه أو استلامه مقابل الأصل يكونان مرتبطين – بشكل وثيق – بالعقد المضيف إذا كان كل من الحد الأعلى والحد الأدنى غير مجزيان منذ البداية ولم يتم رفعهما.

(ج) مشتقة عملات أجنبية مُدمجة تقدم تدفقا من دفعات المبلغ الأصلي أو الفائدة المُقومة بعملة أجنبية ومدمجة في أداة دين مضيفة (على سبيل المثال، سند ثنائي العملة) تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بأداة الدين المضيفة. ومثل هذه المشتقات ليست منفصلة عن الأداة المضيفة نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية" يتطلب إثبات مكاسب وخسائر العملة الأجنبية من البنود النقدية ضمن الربح أو الخسارة.

(د) مشتقة عملات أجنبية مُدمجة في عقد مضيف هو عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يكون السعر فيه مُقوماً بعملة أجنبية) تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالعقد المضيف شريطة ألا يتم رفعها، وألا تتضمن ميزة خيار، وأن تتطلب أن تكون الدفعات بإحدى العملات الآتية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف أساس في ذلك العقد؛ أو

(٢) العملة التي تُقوم بها -عادة – سعر السلعة أو الخدمة التي يتم اقتناءها أو تقديمها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة التي تستخدم -عموما – في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تتم فيها معاملة (مثلا عملة مستقرة وسائلة – نسبيا – تستخدم عموما في المعاملات التجارية المحلية أو في التجارة الخارجية).

(هـ) خيار الدفع مقدماً المُدمج في متاجرة -فقط - بالفائدة أو متاجرة -فقط - بالمبلغ الأصلي يعد مرتبطاً -بشكل وثيق - بالعقد المضيف شريطة أن يكون العقد المضيف (١) قد نتج -بشكل أولي - عن فصل الحق في استلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي، هي في حد ذاتها وبذاتها، لم تتضمن مشتقة مُدمجة، و(٢) لا يتضمن أي شروط ليست موجودة في عقد الدين المضيف الأصلي.

(و) المشتقة المُدمجة في عقد إيجار مضيف تعد مرتبطة -بشكل وثيق - بالعقد المضيف إذا كانت المشتقة المُدمجة (١) رقماً قياسياً مرتبطاً بالتضخم مثل رقم قياسي لدفعات الإيجار يكون مربوطاً بالرقم القياسي لأسعار المستهلك (شريطة ألا يتم رفع الإيجار وأن يكون الرقم القياسي مرتبطاً بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة ذاتها) أو (٢) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى مبيعات ذات صلة أو (٣) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى معدلات فائدة متغيرة.

(ز) ميزة الربط بالوحدة المُدمجة في أداة مالية مضيفة أو عقد تأمين مضيف تعد مرتبطة -بشكل وثيق - بالأداة المضيفة أو العقد المضيف إذا كانت الدفعات المُقومة بالوحدة يتم قياسها بالقيم الجارية للوحدة والتي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق الاستثماري. إن ميزة الربط بالوحدة تُعد شرطاً تعاقدياً يتطلب دفعات مقوّمة بوحدات صندوق استثماري داخلي أو خارجي.

(ح) المشتقة المُدمجة في عقد تأمين تعد مرتبطة -بشكل وثيق - بعقد التأمين المضيف إذا كانت المشتقة المُدمجة وعقد التأمين المضيف مترابطين بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة المدمجة -بشكل منفصل (أي بدون أخذ العقد المضيف في الحسبان).

أدوات تنطوي على مشتقات مُدمجة

ب٩.٣.٤ كما ورد في الفقرة ب١.٣.٤، عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مختلط ولا يكون المضيف أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون مع مشتقة مدمجة واحدة أو أكثر، فإن الفقرة ٣.٣.٤ تتطلب من المنشأة أن تحدد أي من مثل هذه المشتقات المدمجة، وأن تُقوّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المضيف، وأن تقوم بقيات تلك المشتقات المطلوب فصلها، بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي ولاحقا. ويمكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيدا، أو ينتج عنها قياسات يمكن الاعتماد عليها -بشكل أقل، بالمقارنة في حال تم قياس مجمل الأداة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ولذلك السبب فإن هذا المعيار يسمح بوسم مجمل العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب١٠.٣.٤ يمكن استخدام مثل هذا الوسم سواء كانت الفقرة ٣.٣.٤ تتطلب فصل الأدوات المشتقة عن العقد المضيف أو تمنع مثل هذا الفصل. وبالرغم من ذلك فإن الفقرة ٥.٣.٤ لا تبرر وسم العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في الحالات المبينة في الفقرة ٥.٣.٤(أ) و(ب) لأن القيام بذلك لا يقلل التعقيد أو يزيد في إمكانية الاعتماد على القياس.

إعادة تقويم المشتقات المُدمجة

ب١١.٣.٤ وفقاً للفقرة ٣.٣.٤، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مُدمجة عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة طرفا في العقد لأول مرة. ويحظر إعادة التقويم اللاحق ما لم يكن هناك تغير في شروط العقد يعدل -بشكل كبير - التدفقات النقدية التي تكون بخلاف ذلك مطلوبة بموجب العقد، وفي تلك الحالة فإن إعادة التقويم تكون مطلوبة. تحدد المنشأة ما إذا كان تعديل التدفقات النقدية كبيرا من خلال الأخذ في الحسبان المدى الذي تكون عنده التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مرتبطة بالمشتقة المدمجة، أو القدر الذي تغير به العقد المضيف أو كليهما وما إذا كان التغير كبيرا بالنسبة إلى التدفقات النقدية المتوقعة -سابقاً - من العقد.

ب٤.٣.١٢ لا تنطبق الفقرة ب٤.٣.١١ على المشتقات المُدمجة في العقود التي يتم اقتناؤها ضمن:

(أ) تجميع أعمال (كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")؛ أو

(ب) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة كما هو موضح في الفقرات ب١- ب٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛ أو

(ج) تأسيس مشروع مشترك كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" أو إعادة تقويمها الممكن في تاريخ الاقتناء[٣].

إعادة تصنيف الأصول المالية (القسم ٤.٤)

إعادة تصنيف الأصول المالية

ب.٤.٤.١ تتطلب الفقرة ٤.٤.١ من المنشأة إعادة تصنيف الأصول المالية إذا قامت المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة تلك الأصول المالية. من المتوقع أن تكون مثل هذه التغييرات نادرة جدا. وتحدد الأدارة العليا للمنشأة مثل هذه التغييرات كنتيجة لتغييرات خارجية أو داخلية ويجب أن تكون مهمة بالنسبة لعمليات المنشأة ويمكن التدليل عليها للأطراف الخارجية. وبناءً عليه، سوف يحدث التغيير في نموذج أعمال المنشأة -فقط – إما عندما تبدأ المنشأة، أو توقف، تنفيذ نشاط يُعد مهماً بالنسبة لعملياتها؛ على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة قد قامت باقتناء، أو استبعاد أو إنهاء خط أعمال. وتشتمل أمثلة التغيير في نموذج الأعمال على ما يلي:

(أ) منشأة لديها محفظة من القروض التجارية التي تحتفظ بها لبيعها في الأجل القصير. تستحوذ المنشأة على شركة تدير قروضا تجارية ولديها نموذج أعمال وهو أن تحتفظ بالقروض لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. لم تعد المحفظة من القروض التجارية للبيع، وتدارالمحفظة الآن مع القروض التجارية التي تم اقتناؤها ويتم الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) شركة للخدمات المالية تقرر إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد. لم تعد تلك الأعمال تقبل أعمالاً جديدة وتقوم شركة الخدمات المالية بتسويق محفظتها من قروض الرهن العقاري لبيعها.

ب٤.٤.٢ يجب إحداث التغيير في هدف نموذج أعمال المنشأة قبل تاريخ إعادة التصنيف. على سبيل المثال، إذا قررت شركة للخدمات المالية في ١٥ فبراير إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد وبناء عليه يجب عليها إعادة تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة في ١ ابريل (أي أول يوم من فترة التقرير التالية للمنشأة)، فإنه يجب على المنشأة، بعد ١٥ فبراير، عدم قبول أعمال جديدة لخدمات الرهن العقاري للأفراد أو بخلاف ذلك مزاولة أنشطة تتفق مع نموذج أعمالها السابق.

ب٤.٤.٣ لا يعد ما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

(أ) تغيير في القصد المتعلق بأصول مالية معينة (حتى في حالات التغييرات المهمة في ظروف السوق).

(ب) الاختفاء المؤقت لسوق معينة للأصول المالية.

(ج) تحويل أصول مالية بين أجزاء من المنشأة لها نماذج أعمال مختلفة.

٣ يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ اقتناء عقود مع مشتقات مُدمجة فيها ضمن تجميع أعمال.

القياس (الفصل ٥)

القياس الأولي (القسم ٥-١)

ب٥.١.١ عادة ما تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الإثبات الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المقدم أو المستلم، أنظر -أيضاً -الفقرة ب٥.١.٢أ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣). وبالرغم من ذلك، إذا كان جزء من العوض المُقدم أو المُستلم هو مقابل شيء بخلاف الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية. على سبيل المثال، فإن القيمة العادلة لقرض أو لمبلغ مستحق التحصيل طويل الأجل لا يغل فائدة، يمكن قياسها على أنها القيمة الحالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام معدل (معدلات) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والأجل، ونوع معدل الفائدة والعوامل الآخرى) لها تصنيف ائتماني مشابه. وأي مبلغ إضافي يتم إقراضه يُعد مصروفاً أو تخفيضاً في الدخل ما لم يتأهل للإثبات على أنه نوع آخر من الأصول.

ب٥.١.٢ إذا قامت المنشأة باستحداث قرض بمعدل فائدة غير معدل السوق (مثلاً ٥ في المائة في حين أن معدل السوق لقروض مشابهة هو ٨ في المائة)، وتسلمت رسم إنشاء القرض على أنه تعويض، فإن المنشأة تقوم بإثبات القرض بقيمته العادلة، أي بالصافي بعد خصم الرسم الذي تستلمه.

ب٥.١.٢أ عادة ما يكون سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المُقدم أو المُستلم، أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإثبات الأولي. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تختلف عن سعر المعاملة كما هو مذكور في الفقرة ٥.١.١أ، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الأداة في ذلك التاريخ كما يلي:

(أ) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة ٥.١.١، إذا كان هناك دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو التزام مماثل (أي مدخل المستوى ١) أو بالاستناد إلى طريقة تقويم تستخدم -فقط - بيانات من الأسواق الممكن رصدها. ويجب على المنشأة إثبات الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة على أنه مكسب أو خسارة.

(ب) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة ٥.١.١، المعدل لتأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسعر المعاملة لجميع الحالات الأخرى. وبعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة إثبات ذلك الفرق المؤجل على أنه مكسب أو خسارة -فقط - بالقدر الذي يكون ناشئا عن تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) يأخذه المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام.

القياس اللاحق (القسمين ٥-٢ و٥-٣)

ب٥.٢.١ إذا تم قياس أداة مالية، كان قد تم إثباتها -سابقاً – على أنها أصل مالي، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وكانت قيمتها العادلة تنخفض دون الصفر، فإنها التزام مالي يتم قياسه وفقاً للفقرة ٤.٢.١. وبالرغم من ذلك، فإن العقود المختلطة التي يكون فيها المضيف أصولا تقع ضمن نطاق هذا المعيار تقاس -دائما – وفقاً للفقرة ٤.٣.٢.

ب٥.٢.٢ يوضح المثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع قياس التغيرات من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥ أو ٤.١.٢أ. تقتني المنشأة أصلاً مقابل ١٠٠ وحدة عملة زائدا عمولة شراء قدرها ٢ وحدة عملة. في البداية، تقوم المنشأة بإثبات الأصل بمبلغ ١٠٢ وحدة عملة.

تنتهي فترة التقرير بعد يوم، عندما يكون سعر الأصل المعلن في السوق ١٠٠ وحدة عملة. إذا تم بيع الأصل، تدفع عمولة قدرها ٣ وحدة عملة. في ذلك التاريخ، تقيس المنشأة الأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (دون أعتبار للعمولة المحتملة عند البيع) وتقوم بإثبات خسارة قدرها ٢ وحدة عملة ضمن الدخل الشامل الآخر. إذا تم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤.١.٢أ، فإن تكاليف المعاملة يتم استنفادها إلى الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

ب٥.٢.٢أ يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الالتزام المالي والإثبات اللاحق للمكاسب والخسائر الموضحة في الفقرة ب٥.١.٢أ متفقا مع متطلبات هذا المعيار.

الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الاستثمارات

ب٥.٢.٣ يجب قياس جميع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية وعقود تلك الأدوات بالقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، في حالات محدودة، قد تكون التكلفة تقديراً مناسباً للقيمة العادلة. وقد تكون تلك هي الحالة إذا كانت أحدث معلومات متاحة غير كافية لقياس القيمة العادلة، أو إذا كان هناك نطاقاً واسعاً من قياسات القيمة العادلة المحتملة وأن التكلفة تعبر عن أفضل تقدير للقيمة العادلة ضمن ذلك النطاق.

ب٥.٢.٤ تشمل المؤشرات على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة:

(أ) تغير كبير في أداء الأعمال المُستثمر فيها بالمقارنة مع الموازنات أو الخطط أو المعالم.

(ب) تغيرات في توقع أنه سيتم تحقيق معالم المنتج التقني للأعمال المستثمر فيها.

(ج) تغير مهم، في السوق، لحقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها أو منتجاتها أو منتجاتها المحتملة.

(د) تغير مهم في الاقتصاد العالمي أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الأعمال المُستثمر فيها.

(هـ) تغير مهم في أداء المنشآت المماثلة، أو في التقويمات التي تنطوي عليها السوق الكلية.

(و) شئون داخلية للأعمال المُستثمر فيها مثل الغش، أو الخلافات التجارية، أو الدعاوى القضائية أو التغييرات في الإدارة أو الاستراتيجية.

(ز) دليل من المعاملات الخارجية في حقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها، إما من قبل الأعمال المُستثمر فيها (مثل إصدار جديد لحقوق ملكية) أو من خلال تحويلات لأدوات حقوق ملكية بين أطراف ثالثة.

ب٥.٢.٥ إن القائمة الواردة في الفقرة ب٥.٢.٤ ليست شاملة. يجب على المنشأة استخدام جميع المعلومات بشأن أداء وعمليات الأعمال المُستثمر فيها التي تصبح متاحة بعد تاريخ الإثبات الأولي. وبقدر وجود أي من هذه العوامل ذات الصلة، فإنها قد تبين أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة.

ب٥.٢.٦ التكلفة ليست أبدا أفضل تقدير للقيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية متداولة (أو عقود أدوات حقوق ملكية متداولة).

قياس التكلفة المستنفدة (القسم ٤.٥)

طريقة الفائدة الفعلية

ب٥.٤.١ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تحدد المنشأة الأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية. وقد لا يكون وصف الأتعاب مقابل خدمات مالية مؤشراً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة. والأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية تعامل على أنها تعديل على معدل الفائدة الفعلية، ما لم يتم قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة، وإثبات التغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وفي تلك الحالات، فإن الأتعاب يتم إثباتها على أنها إيراد أو مصروف عند الإثبات الأولي للأداة.

ب٥.٤.٢ تشمل الأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية:

(أ) أتعاب الاستحداث التي تتسلمها المنشأة والمتعلقة بابتكار أو إقتناء أصل مالي. قد تتضمن مثل هذه الأتعاب تعويضاً مقابل أنشطة مثل تقويم الحالة المالية للمقترض، وتقويم وتسجيل الضمانات والضمان الرهني وترتيبات الضمان الآخرى، والتفاوض على شروط الأداة، وإعداد المستندات ومعالجتها وإتمام المعاملة. وهذه الأتعاب تُعد جزءً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالأداة المالية الناتجة.

(ب) أتعاب الارتباط التي تتسلمها المنشأة لاستحداث قرض عندما لا يتم قياس ارتباط القرض وفقاً للفقرة ٤.٢.١(أ) ويكون من المحتمل دخول المنشأة في ترتيب إقراض محدد. تعد هذه الأتعاب بمثابة تعويض مقابل الارتباط المستمر باقتناء أداة مالية. وإذا انقضى الارتباط دون تقديم المنشأة القرض، فإنه يتم إثبات الأتعاب على أنها إيرادات عند إنقضائه.

(ج) أتعاب الاستحداث التي تدفع عند إصدار الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة. هذه الأتعاب تعد جزءً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالتزام مالي. وتميزالمنشأة الأتعاب والتكاليف التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للالتزام المالي عن أتعاب الاستحداث وتكاليف المعاملة المتعلقة بالحق في تقديم خدمات مثل خدمات إدارة استثمار.

ب٥.٤.٣ تشمل الأتعاب التي لا تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية، وتتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥:

(أ) الأتعاب التي يتم تحميلها مقابل خدمة دين؛

(ب) أتعاب الارتباط لاستحداث قرض عندما يكون ارتباط القرض لا يتم قياسه وفقاً للفقرة ٤.٢.١(أ) ومن غير المحتمل أن يتم الدخول في ترتيب إقراض محدد؛

(ج) أتعاب القرض المشترك التي تتسلمها المنشأة التي تقوم بترتيب قرض ولا تبقي على جزء من حزمة القرض لنفسها (أو تبقي على جزء من معدل الفائدة الفعلية نفسه مقابل المخاطر المماثلة كما هو الحال بالنسبة للمشاركين الآخرين).

ب٥.٤.٤ عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، فإن المنشأة تقوم -عموما - باستنفاد أي أتعاب أو نقاط يتم دفعها أو استلامها، وتكاليف المعاملة والعلاوات أوالخصومات الآخرى التي تدرج ضمن حساب معدل الفائدة الفعلية على مدار العمر المتوقع للأداة المالية. وبالرغم من ذلك، يتم استخدام فترة أقصر إذا كانت هذه الفترة هي التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو أستلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصومات. وتكون هذه هي الحالة عندما يتم إعادة تسعير المتغير، الذي ترتبط به الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو أستلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصوم، إلى معدلات السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة المالية. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة مالية بمعدل معوم تمثل الفائدة التي استحقت على تلك الأداة المالية منذ آخر مرة تم دفع الفائدة،

أو التغيرات في معدلات السوق منذ تم إعادة تعيين معدل الفائدة المعوم إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفادها حتى التاريخ التالي الذي يتم فيه إعادة تعيين الفائدة المعومة إلى معدلات السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة حتى التاريخ التالي لإعادة تعيين الفائدة، نظرا لأنه في ذلك التاريخ تتم إعادة تعيين المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي معدلات الفائدة) إلى معدلات السوق. وبالرغم من ذلك، إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن تغير في هامش الائتمان زيادة عن المعدل المعوم المحدد في الأداة المالية، أو متغيرات أخرى لا يتم إعادة تعيينها إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفادها على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

ب٥.٤.٥ للأصول المالية التي لها معدلات معومة والالتزامات المالية التي لها معدلات معومة، فإن إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، يعدل من معدل الفائدة الفعلية. وإذا تم إثبات أصل مالي له معدل معوم أو التزام مالي له معدل معوم -بشكل أولي - بمبلغ مساو للمبلغ الأصلي المستحق التحصيل أو السداد عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية المستقبلية لا يكون له -عادة - أثر مهم على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام.

ب٦.٤.٥ إذا نقحت المنشأة تقديراتها للمدفوعات أو المتحصلات (باستثناء التعديلات التي تتم وفقاً للفقرة ٣.٤.٥ والتغيرات في تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة)، فيجب عليها تعديل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو التكلفة المستنفدة للالتزام المالي (أو لمجموعة من الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية التعاقدية الفعلية والمُقدرة المنقحة. وتقوم المنشأة بإعادة حساب إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو التكلفة المستنفدة للالتزام المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية المُقدرة التي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأداة المالية (أو معدل الفائدة الفعلية مُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُستَحْدَثة ذات المستوى الائتماني الهابط) أو، عندما يكون منطبقاً، معدل الفائدة الفعلية المُنقح محسوباً وفقاً للفقرة ١٠.٥.٦. ويتم إثبات التعديل ضمن الربح أو الخسارة على أنه دخل أو مصروف.

ب٧.٤.٥ في بعض الحالات، يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي نظراً لأن المخاطر الائتمانية عالية جداً، وفي حالة الشراء، أنه قد تم اقتناؤه بخصم كبير. والمنشأة مطالبة بإدراج الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية في تقدير التدفقات النقدية عند حساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية التي تعد على أنها أصول مالية مشتراة أو مُستَحْدَثة ذات مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي. وبالرغم من ذلك، لا يعني هذا أن معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية ينبغي تطبيقه لمجرد فقط أن للأصل المالي مخاطر ائتمانية عالية عند الإثبات الأولي.

تكاليف المعاملة

ب٨.٤.٥ تشمل تكاليف المعاملة الأتعاب والعمولة التي تدفع إلى الوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يعملون بصفة وكلاء بيع)، والمستشارين، والوسطاء والمتعاملين، والرسوم التي تتقاضاها الجهات التنظيمية والأسواق المالية، وضرائب ورسوم التحويلات. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، وتكاليف التمويل أوالتكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحفظ.

الشطب

ب٩.٤.٥ قد يكون الشطب متعلقا بأصل مالي في مجمله أو بجزء منه. على سبيل المثال، تخطط المنشأة لفرض ضمان رهني على أصل مالي ولا تتوقع استرداد أكثر من ٣٠ في المائة من الأصل المالي من الضمان الرهني. إذا لم يكن لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد أي تدفقات نقدية إضافية من الأصل المالي، فيجب عليها شطب نسبة ٧٠ في المائة المتبقية من الأصل المالي.

الهبوط (القسم ٥.٥)

أساس التقويم الجماعي والمنفرد

ب٥.٥.١ لتحقيق الهدف من إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مقابل الزيادات الكبيرة في الخسائر الائتمانية منذ الإثبات الأولي، قد يكون من الضروري القيام بتقويم الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي من خلال الأخذ في الحسبان المعلومات التي تشير إلى زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، على سبيل المثال، لمجموعة أو مجموعة فرعية من الأدوات المالية. وهذا لضمان أن تحقق المنشأة الهدف من إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما يكون هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، حتى لو كان الدليل على مثل هذه الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على مستوى الأداة المنفردة ليس متاحا بعد.

ب٥.٥.٢ إن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر هي -عموما - تلك المتوقع إثباتها قبل أن تتجاوز الأداة المالية موعد استحقاقها. وعادة، تزداد المخاطر الائتمانية -بشكل كبير- قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها أو قبل ملاحظة عوامل أخرى للتأخر في السداد يحددها المقترض (على سبيل المثال، التعديل أو إعادة الهيكلة). وتبعا لذلك، فعندما تتاح معلومات معقولة ومؤيدة والتي تكون تطلُّعية للمستقبل، بالمقارنة بالمعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب استخدامها لتقويم التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب٥.٥.٣ وبالرغم من ذلك، تبعا لطبيعة الأدوات المالية ومعلومات المخاطر الائتمانية المتاحة عن مجموعات معينة من الأدوات المالية، فقد لا يكون باستطاعة المنشأة تحديد التغيرات المهمة في المخاطر الائتمانية لأدوات مالية بعينها قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها. قد يكون هذا هو الحال بالنسبة لأدوات مالية مثل القروض للافراد التي لا يوجد لها معلومات حديثة عن مخاطرها الائتمانية أو يوجد القليل من مثل هذه المعلومات، والتي يتم الحصول عليها ومراقبتها -عادة -على أساس كل أداة بعينها، إلى أن يخرق العميل الشروط التعاقدية. وإذا لم تتم معرفة التغيرات في المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المنفردة قبل أن تصبح متجاوزة لموعد استحقاقها، فإن مخصص الخسارة المُستند -فقط -إلى المعلومات ائتمانية على مستوى الأداة المالية المنفردة لا يعبر -بصدق -عن التغيرات في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي.

ب٥.٥.٤ في بعض الحالات، لا يكون لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أساس كل أداة بعينها. وفي تلك الحالة فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب قياسها على أساس جماعي يأخذ في الحسبان المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية. ويجب أن تتضمن هذه المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية ليس فقط معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق ولكن يجب أن تتضمن أيضاً معلومات الائتمان ذات العلاقة بما في ذلك معلومات الاقتصاد الكلي ذات النظرة التطلعية للمستقبل للتحديد التقريبي لنتيجة إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تكون قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على مستوى كل أداة بعينها.

ب٥.٥.٥ لغرض تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية وإثبات مخصص خسارة على أساس جماعي، تستطيع المنشأة تجميع الأدوات المالية على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة بهدف تسهيل إجراء تحليل يتم تصميمه للتمكن من تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية في الوقت المناسب. وينبغي على المنشأة عدم تشويش هذه المعلومات من خلال تجميع أدوات مالية لها خصائص مخاطر مختلفة. ومن أمثلة خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) نوع الأداة؛

(ب) تصنيفات المخاطر الائتمانية؛

(ج) نوع الضمان الرهني؛

(د) تاريخ الإثبات الأولي؛

(هـ) الآجل المتبقي حتى الاستحقاق؛

(و) الصناعة؛

(ز) الموقع الجغرافي للمقترض؛

(ح) قيمة الضمان الرهني بالنسبة إلى الأصل المالي إذا كان له أثر على احتمال حدوث تعثر في السداد (على سبيل المثال، القروض التي لا تخضع لحق الرجوع في بعض السلطات القانونية أو نسب القروض إلى القيمة).

ب٦.٥.٥ تتطلب الفقرة ٤.٥.٥ إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جميع الأدوات المالية التي حدثت زيادات كبيرة في مخاطرها الائتمانية منذ الإثبات الأولي. ولتحقيق هذا الهدف، إذا لم تكن المنشأة قادرة على تجميع الأدوات المالية التي تعتبر أن مخاطرها الائتمانية قد زادت - بشكل كبير – منذ الإثبات الأولي على أساس خصائص المخاطرالائتمانية المشتركة، فينبغي على المنشأة إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جزء من الأصول المالية التي يفترض أن خسائرها الائتمانية قد زادت -بشكل كبير. إن تجميع الأدوات المالية لتقويم ما إذا كان هناك تغيرات في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي قد يتغير عبر الزمن كلما أصبحت معلومات جديدة متاحة عن مجموعات من الأدوات المالية أو عن أدوات مالية منفردة.

توقيت إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

ب٧.٥.٥ يستند تقويم ما إذا كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب إثباتها إلى وجود زيادات كبيرة في احتمال أو في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي (بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية قد تمت إعادة تسعيرها لتعكس زيادة في المخاطر الائتمانية) بدلا من الاستناد إلى دليل على أن الأصل المالي ذو مستوى مالي هابط في تاريخ إعداد التقرير أو حدوث تعثر فعلي في السداد. وعموما، فإنه سوف يكون هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن يصبح الأصل المالي ذا مستوى ائتماني هابط أو قبل حدوث تعثر فعلي في السداد.

ب٨.٥.٥ لارتباطات القروض، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في سداد القرض الذي يتعلق به ارتباط القرض. ولعقود الضمان المالي، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر أن مديناً معيناً سوف يتعثر في سداد العقد.

ب٩.٥.٥ تعتمد أهمية التغير في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على مخاطر حدوث تعثر في السداد كما هي عند الإثبات الأولي. وعليه، فعلى سبيل المثال فإن تغيرا، بالمعنى المطلق، في مخاطر حدوث تعثر في السداد سيكون أكثر أهمية لأداة مالية ذات مخاطر أولية أقل لحدوث تعثر في سدادها بالمقارنة بأداة مالية ذات مخاطر أولية أعلى لحدوث تعثر في سدادها.

ب١٠.٥.٥ كلما طال العمر المتوقع لأداة، كلما زادت مخاطر حدوث تعثر في سداد الأدوات المالية التي لديها مخاطر ائتمانية مماثلة؛ على سبيل المثال، فإن مخاطر حدوث تعثر في سداد سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع ١٠ سنوات تكون أعلى من مخاطر سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع خمس سنوات.

ب١١٠٥٠٥ بسبب العلاقة بين العمر المتوقع ومخاطر حدوث تعثر في السداد، فإن التغير في المخاطر الائتمانية لا يمكن تقويمه بمجرد مقارنة التغير في المخاطر المطلقة لحدوث تعثر في السداد عبر الزمن. على سبيل المثال، إذا كانت مخاطر حدوث تعثر في سداد أداة مالية عمرها المتوقع ١٠سنوات عند الإثبات الأولي مماثلة لمخاطر حدوث تعثر في سداد أداة مالية عندما يكون عمرها المتوقع في فترة لاحقة هو فقط خمس سنوات، فقد يشير ذلك إلى زيادة في المخاطر الائتمانية. وهذا نظراً لأن مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر المتوقع تقل -عادة – مع مرور الوقت إذا بقيت المخاطر الائتمانية دون تغيير وأصبحت الأداة أقرب إلى تاريخ الاستحقاق. وبالرغم من ذلك، للأدوات المالية التي عليها التزامات بدفعات كبيرة -فقط – مع قرب تاريخ استحقاق الأداة المالية فإن مخاطر حدوث تعثر في السداد قد لا تنخفض بالضرورة مع مرور الوقت. وفي مثل هذه الحالة، ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان -أيضاً -عوامل نوعية أخرى تبرهن على ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل كبير -منذ الإثبات الأولي.

ب١٢٠٥٠٥ يمكن للمنشأة تطبيق مناهج متنوعة عند تقويم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت -بشكل كبير – منذ الإثبات الأولي أو عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويمكن للمنشأة تطبيق مناهج مختلفة للأدوات المالية المختلفة. قد يكون المنهج الذي لا يتضمن احتمالا صريحا للتعثر في السداد على أنه مدخل في حد ذاته، مثل منهج معدل الخسائر الائتمانية، متفقاً مع المتطلبات الواردة في هذا المعيار، شريطة أن يكون باستطاعة المنشأة فصل التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد عن التغيرات في المحركات الآخرى للخسائر الائتمانية المتوقعة، مثل ضمان رهني، وأخذ ما يلي في الحسبان عند القيام بالتقويم:

(أ) التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الإثبات الأولي؛

(ب) العمر المتوقع للأداة المالية؛

(ج) المعلومات المعقولة المؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما التي قد تؤثر على المخاطر الائتمانية.

ب١٣٠٥٠٥ ينبغي على الطرق المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت -بشكل كبير – منذ الإثبات الأولي أن تأخذ في الحسبان خصائص الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) وأنماط التعثر في سداد أدوات مالية مماثلة في السابق. وبالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٩٠٥٠٥، للأدوات المالية التي أنماط التعثر في سدادها غير مركزة في وقت معين خلال العمر المتوقع للأداة المالية، فإن التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية قد تكون تقريباً معقولا للتغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر. وفي مثل هذه الحالات، فإنه يمكن للمنشأة استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل كبير – منذ الإثبات الأولي، ما لم تشير الظروف إلى ضرورة إجراء تقويم على مدى العمر.

ب١٤٠٥٠٥ وبالرغم من ذلك، لبعض الأدوات المالية، أو في بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية لتحديد ما إذا كان ينبغي إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. على سبيل المثال، فإن التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد في ١٢ شهرا التالية قد لا يكون أساسا ملائما لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت على أداة مالية تزيد مدة استحقاقها عن ١٢ شهرا عندما:

(أ) يكون على الأداة المالية التزامات بدفعات كبيرة -فقط – بعد ١٢ شهرا التالية؛ أو

(ب) تحدث تغيرات في الاقتصاد الكلي ذي الصلة أو في العوامل الآخرى المتعلقة بالائتمان لا تنعكس -بشكل كاف – في مخاطر حدوث تعثر في السداد في ١٢ شهرا التالية؛ أو

(ج) يكون للتغيرات في العوامل المتعلقة بالائتمان تأثير على المخاطر الائتمانية للأداة المالية (أو يكون لها أثر أكثر وضوحا) فقط بعد ١٢ شهرا.

تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت - بشكل كبير - منذ الإثبات الأولي

ب١٥.٥.٥ عند تحديد ما إذا كان مطلوبا إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي قد تؤثر في المخاطر الائتمانية على أداة مالية وفقاً للفقرة ١٧.٥.٥(ج). ولا يلزم المنشأة القيام ببحث وافٍ عن المعلومات عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت –بشكل كبير – منذ الإثبات الأولي.

ب١٦.٥.٥ إن تحليل المخاطر الائتمانية هو تحليل متعدد العوامل وشامل؛ ويعتمد مدى ملاءمة عامل معين، ووزنه مقارنة بالعوامل الآخرى، على نوع المنتج وخصائص الأدوات المالية والمقترض وكذلك المنطقة الجغرافية. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والمتعلقة بالأداة المالية التي يتم تقويمها. وبالرغم من ذلك، بعض العوامل والمؤشرات لا يمكن تحديدها على مستوى الأداة المالية المنفردة. وفي مثل هذه الحالة، فإن العوامل والمؤشرات ينبغي تقويمها لمحافظ، أو لمجموعات من محافظ أو لاجزاء من محفظة مناسبة من الأدوت المالية لتحديد ما إذا كان المتطلب الوارد في الفقرة ٣.٥.٥ لإثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر قد تم استيفاؤه.

ب١٧.٥.٥ قد تكون القائمة غير الشاملة التالية من المعلومات ملائمة لتقويم التغيرات في المخاطر الائتمانية:

(أ) التغيرات المهمة في مؤشرات السعر الداخلية للمخاطر الائتمانية الناتجة عن تغير في المخاطر الائتمانية منذ البداية، بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، هامش الائتمان الذي ينشأ إذا ما تم - مجددا – استحداث أو إصدار أداة مالية معينة أو أداة مالية مشابهة، بنفس الشروط ونفس الطرف المقابل، في تاريخ التقرير.

(ب) التغيرات الآخرى في معدلات أو شروط أداة مالية قائمة والتي ستختلف -بشكل كبير – إذا ما تم –مجددا – استحداث أو إصدار الأداة في تاريخ التقرير (مثل شروط أكثر تشددا، أو زيادة مبالغ الضمان الرهني أو الضمانات، أو تغطية دخل أعلى) بسبب تغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة المالية منذ إثباتها الأولي.

(ج) التغيرات المهمة في مؤشرات السوق الخارجية للمخاطر الائتمانية لأداة مالية معينة أو لأدوات مالية مشابهة لها نفس العمر المتوقع. وتشمل التغيرات في مؤشرات السوق للمخاطر الائتمانية، ولكنها لا تقتصر على:

(١) هامش الائتمان؛

(٢) أسعار مقايضة التعثر في الائتمان للمقترض؛

(٣) طول المدة أو المدى الذي كانت فيه القيمة العادلة لأصل مالي أقل من تكلفته المستنفدة؛

(٤) معلومات السوق الآخرى المتعلقة بالمقترض، مثل التغيرات في سعر دين المقترض وأدوات حقوق ملكيته.

(د) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في التصنيف الائتماني الخارجي لأداة مالية.

(هـ) التدني الفعلي أو المتوقع في التصنيف الائتماني للمقترض أو الانخفاض في النقاط السلوكية المسجلة التي تستخدم في تقويم المخاطر الائتمانية داخليا. وتكون التصنيفات الائتمانية الداخلية والنقاط السلوكية المسجلة من الممكن الاعتماد عليها أكثر عندما يتم ربطها بالتصنيفات الخارجية أو تأييدها بدراسات التعثر في السداد.

(و) التغيرات العكسية الحالية أو المتوقعة في الأعمال، أو في الظروف المالية أو الاقتصادية التي يتوقع أن تتسبب في تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل زيادة فعلية أو متوقعة في معدلات البطالة.

(ز) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في النتائج التشغيلية للمقترض. ومن أمثلة ذلك التقلص الفعلي أو المتوقع للإيرادات أو هوامش الربح، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في المخاطر التشغيلية، وقصور فعلي أو متوقع في رأس المال العامل، والانخفاض الفعلي أو المتوقع في جودة الأصل، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في رفع الميزانية العمومية، والسيولة، والمشاكل الإدارية أو التغير في نطاق الأعمال أو الهيكل التنظيمي (مثل عدم استمرار قطاع من الأعمال) التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه.

(ح) الزيادات المهمة في المخاطر الائتمانية على الأدوات المالية الآخرى لنفس المقترض.

(ط) التغير العكسي الفعلي أو المتوقع المهم في البيئة التنظيمية، أو الاقتصادية، أو التقنية للمقترض التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل التراجع في الطلب على منتجات المقترض المخصصة للبيع بسبب حدوث تحول في التقنية.

(ي) التغيرات المهمة في قيمة الضمان الرهني المؤيد للالتزام أو في جودة ضمانات الطرف الثالث أو التعزيزات الائتمانية، التي يتوقع أن تقلص من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة أو خلاف ذلك تؤثر في احتمال حدوث تعثر في السداد. على سبيل المثال، إذا تراجعت قيمة ضمان رهني بسبب تراجع أسعار المساكن، فإن المقترضين في بعض السلطات القانونية لديهم حافز أكبر للتعثر في سداد رهوناتهم العقارية.

(ك) التغير المهم في جودة الضمان المقدم من مساهم (أو والدي الفرد) إذا كان المساهم (أو والدين) لديهم حافز وقدرة مالية على منع التعثر في السداد من خلال ضخ رأس مال أو نقد.

(ل) التغيرات المهمة، مثل تخفيضات في الدعم المالي من المنشأة الأم أو منشأة زميلة أخرى أو تغير فعلي أو متوقع مهم في جودة تعزيز ائتماني، والتي يتوقع أن تقلل الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء دفعات تعاقدية مجدولة. وتتضمن تعزيزات أو دعم جودة الائتمان أخذ الوضع المالي للضامن و/أو، فيما يتعلق بالحصص المُصدرة في توريق، ما إذا كان من المتوقع أن تكون الحصص تالية الاستحقاق، قادرة على استيعاب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال، الخسائر من القروض المتعلقة بالضمان).

(م) التغيرات المتوقعة في توثيق القرض بما في ذلك أي خرق متوقع للعقد قد يؤدي إلى تنازلات عن تعهدات أو إلى تعديلات فيها وفترات إعفاء من دفع الفائدة وزيادات في الفائدة وطلب ضمانات رهنية إضافية أو ضمانات أو تغيرات أخرى في الإطار التعاقدي للأداة.

(ن) التغيرات المهمة في الأداء والسلوك المتوقع للمقترض، بما في ذلك التغيرات في وضع الدفع من جانب المقترضين ضمن المجموعة (على سبيل المثال حدوث زيادة في العدد أو المدى المتوقع للدفعات التعاقدية التي تدفع متأخرة أو حدوث زيادات كبيرة في العدد المتوقع للمقترضين من خلال بطاقات الائتمان الذين يتوقع أن يتجاوزوا حدهم الائتماني أو الذين يتوقع أن يسددوا مبالغ الحد الأدنى الشهرية).

(س) التغييرات في منهج المنشأة في إدارة الائتمان فيما يتعلق بالأداة المالية؛ أي المستند إلى المؤشرات المستجدة على التغيرات في المخاطر الائتمانية، وممارسة إدارة المنشأة للمخاطر الائتمانية المتوقع أن تصبح أكثر نشاطا أو تركيزا على إدارة الأداة، بما في ذلك إخضاع الأداة لمتابعة أو مراقبة أدق، أو تَدخُّل المنشأة تحديدا مع المقترض.

(ع) المعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، بما في ذلك الافتراض الممكن دحضه كما تم توضيحه في الفقرة ٥-٥-١١.

ب١٨٠٥٠٥ في بعض الحالات، قد تكون المعلومات النوعية والمعلومات الكمية غير الاحصائية المتاحة كافية لتحديد أن الأداة المالية قد استوفت الضوابط لإثبات مخصص خسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. أي أنه، لا حاجة لتدفق المعلومات في نموذج احصائي أو عملية تصنيف ائتماني لتحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية. وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة الأخذ في الحسبان معلومات أخرى، بما في ذلك المعلومات التي توفرها النماذج الاحصائية أو عمليات التصنيف الائتماني. وبدلا من ذلك، تستطيع المنشأة الاستناد في تقويمها إلى كلا النوعين من المعلومات، أي العوامل النوعية التي لا يتم الحصول عليها من خلال آلية التصنيف الداخلية، وفئة تصنيف داخلية محددة في فترة التقرير، مع الأخذ في الحسبان خصائص المخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي، إذا كان كل من النوعين من المعلومات مناسباً.

الافتراض الممكن دحضه بتجاوز الاستحقاق لأكثر من ثلاثين يوما

ب١٩٠٥٠٥ لا يُعد الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ١١٠٥٠٥ مؤشرا مطلقا على وجوب إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، ولكنه يفترض بأن يكون آخر نقطة ينبغي عندها إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر حتى عند استخدام معلومات تطلعية للمستقبل (بما في ذلك عوامل الاقتصاد الكلي على مستوى المحفظة).

ب٢٠٠٥٠٥ يمكن للمنشأة دحض هذا الافتراض. وبالرغم من ذلك، تستطيع القيام بذلك -فقط - عندما يتوفر لها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على أنه حتى إذا تجاوزت الدفعات التعاقدية استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوما، فإن ذلك لا يمثل زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية. على سبيل المثال، عندما يكون عدم الدفع سهواً من قبل الإدارة، لا أن يكون ناتجا عن صعوبات مالية للمقترض، أو أن يكون لدى المنشأة اطلاع على دليل تاريخي يبرهن على عدم وجود ربط بين زيادات كبيرة في مخاطر التعثر في السداد والأصول المالية التي تجاوزت دفعاتها موعد استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوما ولكن ذلك الدليل لا يحدد مثل ذلك الربط عندما تكون الدفعات قد تجاوزت استحقاقها لأكثر من ٦٠ يوما.

ب٢١٠٥٠٥ لا تستطيع المنشأة ضبط توقيت الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية وإثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مع متى يعد الأصل المالي أصلاً ذا مستوى ائتماني هابط أو بناءً على تعريف المنشأة الداخلي للتعثر في السداد.

الأدوات المالية التي لها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير

ب٢٢٠٥٠٥ تعد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية منخفضة لأغراض الفقرة ١٠٠٥٠٥، إذا كانت للأداة المالية مخاطر منخفضة للتعثر في سدادها، وكان للمقترض قدرة كبيرة على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي في الأجل القريب وكان يحتمل، ولكن ليس بالضرورة، أن تقلل التغيرات العكسية في الظروف الاقتصادية وظروف الأعمال في الأجل الطويل قدرة المقترض على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي. ولا تعد الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة عندما تعد أن لها مخاطر خسارة منخفضة -فقط - بسبب قيمة الضمان الرهني وأن الأداة المالية بدون ذلك الضمان الرهني لا تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. كما أن الأدوات المالية لا تعد أن لها مخاطر ائتمانية منخفضة لمجرد أن لها مخاطر تعثر في السداد أقل من الأدوات المالية الآخرى للمنشأة أو بالنسبة للمخاطر الائتمانية للسلطة القانونية التي تعمل المنشأة في نطاقها.

ب٢٣٠٥٠٥ لتحديد ما إذا كانت للأداة المالية مخاطر ائتمانية منخفضة، يمكن للمنشأة استخدام تصنيفاتها الائتمانية الداخلية أو منهجياتها الأخرى التي تتفق مع تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الائتمانية المنخفضة ويأخذ في الحسبان المخاطر ونوع الأدوات المالية التي يتم تقويمها. والتصنيف الخارجي لـ "رتبة الاستثمار" هو مثال على الأداة المالية التي قد تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ليس مطلوبا بأن تكون الأدوات المالية مصنفة خارجيا لكي تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ينبغي أن تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة من منظور مشارك في السوق يأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الأداة المالية.

ب٢٤٠٥٠٥ لا يتم إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من أداة مالية لمجرد أنه كان قد تم عدها بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في فترة التقرير السابقة ولا تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي وعليه ما إذا كان مطلوبا إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقاً للفقرة ٣٠٥٠٥.

التعديلات

ب٢٥٠٥٠٥ في بعض الحالات، يمكن أن تؤدي إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو تعديلها إلى إلغاء إثبات الأصل المالي الحالي وفقاً لهذا المعيار. عندما ينتج عن تعديل الأصل المالي إلغاء إثبات الأصل المالي الحالي وما يتبع ذلك من إثبات الأصل المالي المعدل، فإن الأصل المعدل يعد أصلاً مالياً "جديداً" لأغراض هذا المعيار.

ب٢٦٠٥٠٥ وبناءً عليه، يجب معامله تاريخ التعديل على أنه تاريخ الإثبات الأولي لذلك الأصل المالي عند تطبيق متطلبات الهبوط على الأصل المالي المعدل. وهذا يعني عادة قياس مخصص الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهرا إلى حين استيفاء متطلبات إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر المبينة في الفقرة ٣٠٥٠٥. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات غير العادية وعقب تعديل ينتج عنه إلغاء إثبات الأصل المالي الأصلي، فقد يكون هناك دليل على أن الأصل المالي المعدل ذو مستوى ائتماني هابط عند إثباته الأولي، وعليه، فإن الأصل المالي ينبغي إثباته على أنه أصل مالي مُستحدث ذو مستوى ائتماني هابط. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال، في موقف يكون فيه تعديل أساس لأصل متعثر قد أدى إلى إلغاء إثبات الأصل المالي الأصلي. وفي مثل هذه الحالة، قد يكون من المحتمل أن ينتج عن التعديل أصل مالي جديد ذو مستوى ائتماني هابط عند الإثبات الأولي.

ب٢٧٠٥٠٥ إذا كانت قد تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو بخلاف ذلك تعديلها، ولكن الأصل المالي لم يتم إلغاء إثباته، فإن الأصل المالي لا يعد –تلقائيا - بأن له مخاطر ائتمانية أقل. ويجب على المنشأة تقويم ما إذا كان هناك زيادة مهمة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي على أساس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وتشمل تلك المعلومات التاريخية والمعلومات التطلّعية للمستقبل وتقويم المخاطر الائتمانية على مدى العمر المتوقع للأصل المالي، والتي تشمل المعلومات بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل. وقد يشمل الدليل على أن ضوابط إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لم تعد مستوفاة سجلا تاريخيا لأداء الدفعات حتى تاريخه وفي حينها، في مقابل الشروط التعاقدية المعدلة. ويلزم العميل -عادة –أن يدلل بشكل ثابت على سلوك جيد بالدفع على مدى فترة من الوقت قبل أن تعد الخسائر الائتمانية قد انخفضت. على سبيل المثال، فإن سجل عدم الدفع أو الدفعات غير المكتملة لا يتم محوه –عادة – بمجرد أداء دفعة واحدة في الوقت المحدد عقب تعديل الشروط التعاقدية.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٥.٥.٢٨ الخسائر الائتمانية المتوقعة هي تقدير احتماله مرجح للخسائر الائتمانية (أي القيمة الحالية لكل العجز النقدي) على مدى العمر المتوقع للأداة المالية. والعجز النقدي هو الفرق بين التدفقات النقدية واجبة السداد للمنشأة وفقاً للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها. ونظرا لأن الخسائر الائتمانية المتوقعة تأخذ في الحسبان مبلغ وتوقيت الدفعات، فإن الخسائر الائتمانية تنشأ حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن يتم الدفع لها – بالكامل –ولكن في وقت لاحق بعد أن يصبح واجب السداد بموجب للعقد.

ب٥.٥.٢٩ للأصول المالية، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون واجبة السداد للمنشأة بموجب العقد؛ وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.

ب٥.٥.٣٠ لارتباطات القروض التي لم يتم سحبها، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية واجبة السداد للمنشأة إذا كان حامل ارتباط القرض يقوم بسحب القرض؛ وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها إذا كان قد تم سحب القرض.

ب٥.٥.٣١ يجب أن يكون تقدير المنشأة للخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباطات القروض متفقا مع توقعاتها بالسحوبات من ارتباط القرض هذا، أي يجب أن تأخذ في الحسبان الجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سيتم سحبه خلال ١٢ شهرا من تاريخ التقرير وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة عن ١٢ شهرا، والجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سوف يتم سحبه على مدى العمر المتوقع لارتباط القرض وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

ب٥.٥.٣٢ لعقد الضمان المالي، فإن المنشأة مطالبة بأداء الدفعات –فقط – في حالة تعثر المدين في السداد وفقاً لشروط الأداة المالية التي يتم ضمانها. وبناءً عليه، فإن العجز النقدي هو الدفعات المتوقعة لتعويض حامل الأداة مقابل الخسائر الائتمانية التي يتكبدها مطروحاً منها أي مبالغ تتوقع المنشأة استلامها من حامل الأداة، وهو المدين أو أي طرف آخر. وإذ تم ضمان الأصل بشكل كامل، فإن تقدير العجز النقدي لعقد ضمان مالي يكون متفقا مع تقديرات العجز النقدي مقابل الأصل الخاضع للضمان.

ب٥.٥.٣٣ للأصل المالي الذي يعد على أنه ذو مستوى ائتماني هابط في تاريخ التقرير، ولكنه ليس أصلاً مالياً مُستحدثاً أو مشترى ذا مستوى ائتماني هابط، يجب على المنشأة قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على أنها الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المخصومة بمعدل الفائدة الأصلي للأصل المالي. يتم إثبات أي تعديل في الربح أو الخسارة على أنه ربح أو خسارة من الهبوط.

ب٥.٥.٣٤ عند قياس مخصص الخسارة مقابل الإيجار المستحق فإن التدفقات النقدية المستخدمة لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تكون متفقة مع التدفقات النقدية المستخدمة في قياس الإيجار المستحق وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".

ب٣٥.٥.٥ يمكن للمنشأة استخدام وسائل عملية عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إذا كانت متفقة مع المبادئ الواردة في الفقرة ٥.٥.١٧. ومثال على الوسيلة العملية هو حساب الخسائر الائتمانية المتوقعة من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين باستخدام مصفوفة المخصص. وتستخدم المنشأة خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية (المعدلة بحسب ما هو مناسب وفقاً للفقرتين ب٥.٥.٥١ – ب٥.٥.٥٢) من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهرا أو الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من الأصول المالية بحسب الملائم. قد تحدد مصفوفة المخصص، على سبيل المثال، معدلات ثابتة للمخصص وهو ما يعتمد على عدد الأيام التي تكون فيها المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين متجاوزة لاستحقاقها (على سبيل المثال، ١ في المائة إذا لم تكن متجاوزة لموعد استحقاقها، ٢ في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأقل من ثلاثين يوما، ٣ في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوما ولكن أقل من ٩٠ يوما، ٢٠ في المائة إذا كان تجاوزت موعد استحقاقها من ٩٠–١٨٠ يوما الخ). وتبعا لتنوع قاعدة عملائها، فإن المنشأة تستخدم المجموعات المناسبة إذا كانت خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية تظهر أنماط خسارة مختلفة -بشكل كبير – لقطاعات العملاء المختلفة. ومن أمثلة الضوابط التي قد يتم استخدامها لتجميع الأصول فئات المنطقة الجغرافية، ونوع المنتج، وتصنيف العميل، والضمان الرهني أو الضمان الائتماني التجاري ونوع العميل (مثل عميل جملة أو تجزئة).

تعريف التعثر في السداد

ب٣٦.٥.٥ تتطلب الفقرة ٥.٥.٩ عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت -بشكل كبير - بأنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ تم الإثبات الأولي.

ب٣٧.٥.٥ عند تعريف التعثر في السداد لأغراض تحديد مخاطر حدوث تعثر في السداد، يجب على المنشأة تطبيق تعريف للتعثر في السداد يكون متفقاً مع التعريف المستخدم لأغراض الإدارة الداخلية للمخاطر الائتمانية للأداة المالية ذات الصلة وأخذ المؤشرات النوعية في الحسبان (على سبيل المثال، الشروط المالية) عندما يكون ذلك مناسبا. وبالرغم من ذلك، هناك افتراض يمكن دحضه بأن التعثر في السداد لا يحدث في وقت لاحق بعد أن يصبح الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه بمدة ٩٠ يوما ما لم تكن المنشأة لديها معلومات معقولة ومؤيدة للتدليل على أن استخدام ضوابط للتعثر في السداد بعد هذه الفترة تعد أكثر مناسبة. ويجب تطبيق تعريف التعثر في السداد المستخدم لهذه الأغراض -باتساق – على جميع الأدوات المالية ما لم تُتاح معلومات تدلل على أن تعريفا آخر للتعثر في السداد يعد أكثر مناسبة لأداة مالية معينة.

الفترة التي يتم على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٣٨.٥.٥ وفقاً للفقرة ٥.٥.١٩، فإن أقصى فترة يجب على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها معرضة للمخاطر الائتمانية. ولارتباطات القروض وعقود الضمان المالي، فإن هذه هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها لديها التزام تعاقدي حالي بتقديم ائتمان.

ب٣٩.٥.٥ وبالرغم من ذلك، وفقاً للفقرة ٥.٥.٢٠، فإن بعض الأدوات المالية تنطوي على كل من قرض ومكون ارتباط لم يتم سحبه ولا تحد قدرة المنشأة التعاقدية على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه من تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية على فترة الإشعار التعاقدية. على سبيل المثال، فإن التسهيلات الائتمانية الدوارة، مثل البطاقات الائتمانية، وتسهيلات السحب على المكشوف، يمكن سحبها تعاقديا من قبل المقرض بموجب إشعار تبلغ أقل فترة له يوم واحد.

وبالرغم من ذلك، في الممارسة يستمر المقرضون في تقديم الائتمان لفترة أطول ويمكن أن يقوموا بسحب التسهيل -فقط- بعدما تزداد المخاطر الائتمانية للمقترض، وهو ما قد يجعل من المتأخر كثيرا منع بعض أو جميع الخسائر الائتمانية المتوقعة. إن هذه الأدوات المالية لها عموما الخصائص التالية نتيجة لطبيعة الأداة المالية، والطريقة التي تدار بها الأداة المالية، وطبيعة المعلومات المتاحة حول الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية:

(أ) أن الأدوات المالية ليس لها أجل أو هيكل سداد ثابت وعادة ما يكون لها فترة إلغاء تعاقدية قصيرة (على سبيل المثال، يوماً واحداً)؛

(ب) أن القدرة التعاقدية على إلغاء العقد لا يتم فرضها في حالة الإدارة اليومية العادية للأداة المالية ويمكن إلغاء العقد -فقط- عندما تصبح المنشأة على علم بزيادة في المخاطر الائتمانية على مستوى التسهيل؛

(ج) أن الأدوات المالية تدار على أساس جماعي.

ب٥.٥.٤٠ عند تحديد الفترة التي يتوقع أن تتعرض المنشأة على مداها لمخاطر ائتمانية، ولكن تلك التي لا تستطيع المنشأة تقليل الخسائر الائتمانية المتعلقة بها من خلال الإجراءات العادية لإدارة المخاطر الائتمانية، فإنه ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان عوامل مثل المعلومات والخبرة التاريخية بشأن:

(أ) الفترة التي كانت المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الائتمانية على أدوات مالية مشابهة؛

(ب) طول الفترة الزمنية لحالات التعثر في السداد ذات الصلة التي تحدث على أدوات مالية مشابهة عقب زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية؛

(ج) إجراءات إدارة المخاطر الائتمانية التي تتوقع المنشأة اتخاذها بمجرد أن تزداد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، مثل تخفيض أو إزالة الحدود التي لم يكن قد تم سحبها.

النتيجة المرجحة بالاحتمالات

ب٥.٥.٤١ ليس الغرض من تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقدير لتصور اسوأ حالة أو تقدير لتصور أفضل حالة. وبدلا من ذلك، فإن تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن يعكس -دائما- إمكانية حدوث خسائر ائتمانية وأمكانية عدم حدوث خسائر ائتمانية حتى إذا كانت النتيجة الأكثر ترجيحا هي عدم حدوث خسارة ائتمانية.

ب٥.٥.٤٢ تتطلب الفقرة ٥.٥.١٧(أ) تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتعكس مبلغاً غير متحيز واحتماله مرجح يتم تحديده من خلال تقويم نطاق من النتائج المحتملة. وفي الممارسة، لا يلزم أن يكون هذا تحليلاً معقداً. وفي بعض الحالات، يعد وضع نماذج بسيطة -نسبيا- كافٍ، دون الحاجة لعدد كبير من المحاكاة المفصلة للتصورات. على سبيل المثال، فإن متوسط الخسائر الائتمانية لمجموعة كبيرة من الأدوات المالية التي خصائص مخاطرها مشتركة يمكن أن يكون تقديرا معقولا لمبلغ احتماله مرجح. وفي حالات أخرى، ربما يلزم تحديد التصوارات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لنتائج معينة والاحتمال المقدر لهذه النتائج. وفي تلك الحالات، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تعكس نتيجتين -على الأقل- وفقاً للفقرة ٥.٥.١٨.

ب٥.٥.٤٣ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة تقدير مخاطر حدوث تعثر في السداد على الأداة المالية خلال عمرها المتوقع. وخسائر الائتمان المتوقعة على مدى ١٢شهرا هي جزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وتعبر عن العجز النقدي لفترة العمر الذي ينتج إذا حدث تعثر في السداد على مدى ١٢ شهرا بعد تاريخ التقرير (أو فترة أقصر إذا كان العمر المتوقع للأداة المالية أقل من ١٢ شهرا)، مرجحة باحتمال حدوث التعثر في السداد. وعليه، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا ليست هي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر التي تتكبدها المنشأة من الأدوات المالية التي تتوقع أن يحدث تعثر في سدادها خلال ١٢ شهرا التالية وليست هي العجز النقدي المتوقع على مدى ١٢ شهراً.

القيمة الزمنية للنقود

ب٥.٥.٤٤ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى تاريخ التقرير، وليس إلى تاريخ التعثر المتوقع في السداد أو تاريخ آخر، باستخدام معدل الفائدة الفعلية الذي يتم تحديده عند الإثبات الأولي أو تقريب له. وإذا كان للأداة المالية معدل فائدة متغير، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية الحالي الذي يتم تحديده وفقاً للفقرة ب٥.٤.٥.

ب٥.٥.٤٥ للأصول المالية المشتراه أو المُستحدثة ذات المستوى الائتماني الهابط، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية الذي يتم تحديده عند الإثبات الأولي.

ب٥.٥.٤٦ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل باستخدام نفس معدل الخصم المستخدم في قياس مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

ب٥.٥.٤٧ يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباط قرض باستخدام معدل الفائدة الفعلية أو تقريب له، والذي يتم تطبيقه عند إثبات الأصل المالي الناتج عن ارتباط القرض. وهذا بسبب أنه لغرض تطبيق متطلبات الهبوط، فإن الأصل المالي الذي يتم إثباته عقب سحب على ارتباط قرض يجب معاملته على أنه استمرار لذلك الارتباط وليس معاملته على أنه أداة مالية جديدة. ولذلك فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي يجب قياسها بالأخذ في الحسبان المخاطر الائتمانية الأولية لارتباط القرض من التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفا في الارتباط الذي لا رجعه فيه.

ب٥.٥.٤٨ الخسائر الائتمانية المتوقعة من عقود الضمان المالي أو من ارتباطات القروض التي لا يمكن تحديد معدل الفائدة الفعلية لها يجب أن يتم خصمها بتطبيق معدل الخصم الذي يعكس التقويم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقود وللمخاطر التي تكون مرتبطة بالتدفقات النقدية ولكن فقط إذا تم، وبالقدر الذي يتم به، أخذ المخاطر في الحسبان من خلال تعديل معدل الخصم بدلا من تعديل العجز النقدي الذي يتم خصمه.

المعلومات المعقولة والمؤيدة

ب٥.٥.٤٩ لغرض هذا المعيار، فإن المعلومات المعقولة والمؤيدة هي تلك التي تكون متاحة –بشكل معقول – في تاريخ التقرير بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، بما في ذلك المعلومات بشأن الأحداث السابقة، والظروف الحالية وتوقعات الظروف الاقتصادية المستقبلية. وتعد المعلومات التي تكون متاحة لأغراض التقرير المالي أنها متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٥.٥.٥٠ لا تطالب المنشأة بتضمين توقعات الظروف المستقبلية على مدى مجمل العمر المتوقع للأداة المالية. وتعتمد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على إمكانية توفر معلومات مفصلة. وكلما زاد أفق التوقع، تنقص إمكانية توفر معلومات مفصلة وتزداد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا يتطلب تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقديراً مفصلاً للفترات التي تقع في المستقبل البعيد. لمثل تلك الفترات، تستطيع المنشأة استقراء التوقعات من المعلومات المتاحة المفصلة.

ب٥.٥.٥١ لا يلزم المنشأة القيام ببحث شامل عن المعلومات ولكن يجب عليها الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون ذات صلة بتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك أثر الدفعات المقدمة المتوقعة. ويجب أن تتضمن المعلومات المستخدمة عوامل تكون مرتبطة بالمقترض، والظروف الاقتصادية العامة وتقويم كل من التوجه الحالي والمتوقع للظروف في تاريخ التقرير. ويمكن للمنشأة استخدام مصادر عديدة للبيانات، والتي قد تكون داخلية (تحددها المنشأة) وأيضاً خارجية. وتشمل المصادر

المحتملة للمعلومات الخبرة الداخلية التاريخية في الخسائر الائتمانية، والتصنيفات الداخلية، وخبرة المنشآت الآخرى في الخسائر الائتمانية، والتصنيفات والتقارير والاحصاءات الخارجية. ويمكن للمنشآت التي ليس لديها مصادر بيانات تحددها المنشأة، أو لها مصادر غير كافية، استخدام خبرة مجموعة نظيرة في الأداة المالية (أو مجموعات من الأدوات المالية) المقارنة لها.

ب٥٢.٥.٥ تعد المعلومات التاريخية أرضية أو أساسا مهما يتم بناءً عليه قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل البيانات التاريخية، مثل الخبرة في الخسائر الائتمانية، على أساس البيانات الحالية الممكن رصدها لتعكس الظروف الحالية وتوقعاتها للظروف المستقبلية التي لم تؤثر على الفترة التي استندت إليها البيانات التاريخية، ولإزالة آثار تلك الظروف في الفترة التاريخية التي ليست ذات صلة بالتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. وفي بعض الحالات، يمكن أن تكون أفضل معلومات معقولة ومؤيدة هي معلومات تاريخية غير معدلة، تبعا لطبيعة المعلومات التاريخية ومتى تم حسابها، مقارنة بالظروف في تاريخ التقرير وخصائص الأداة المالية التي يجري النظر فيها. وينبغي أن تعكس تقديرات التغيرات في الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأن تكون متسقة -من حيث الاتجاه- مع التغيرات في البيانات ذات الصلة الممكن رصدها من فترة لأخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار العقارات، أو أسعار السلع، أو وضع السداد أو العوامل الآخرى التي تدل على خسائر ائتمانية من الأداة المالية أو إلى التغيرات في مجموعة الأدوات المالية وفي قوة هذه التغيرات). ويجب على المنشأة القيام - بشكل منتظم - باستعراض المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتقليص أي فروق بين التقديرات والخبرة الفعلية في الخسائر الائتمانية.

ب٥٣.٥.٥ عند استخدام الخبرة التاريخية في الخسائر الائتمانية لتقدير الخسائر الائتمانية، من المهم تطبيق تلك المعلومات بشأن معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية على المجموعات التي يتم تعريفها بطريقة تتفق مع المجموعات التي تم لها رصد معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية. وتبعا لذلك، فإن الطريقة المستخدمة يجب أن تمكن من ربط كل مجموعة من الأصول المالية بالمعلومات بشأن الخبرة السابقة في الخسائر الائتمانية في مجموعات من الأصول المالية التي تكون خصائص مخاطرها متشابهة وبالبيانات ذات الصلة الممكن رصدها، التي تعكس الظروف الحالية.

ب٥٤.٥.٥ تعكس الخسائر الائتمانية المتوقعة توقعات المنشأة ذاتها للخسائر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، عند أخذ جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الحسبان عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أيضاً الأخذ في الحسبان معلومات السوق الممكن رصدها بشأن الخسائر الائتمانية لأداة مالية معينة أو أدوات مالية مشابهة.

الضمان الرهني

ب٥٥.٥.٥ لأغراض قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، فإن تقدير العجز النقدي المتوقع يجب أن يعكس التدفقات النقدية المتوقعة من الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الآخرى التي تُعد جزءً من الشروط التعاقدية والتي لا يتم إثباتها -بشكل منفصل - من قبل المنشأة. إن تقدير العجز النقدي المتوقع من أداة مالية مضمونة بضمان رهني يعكس مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من مصادرة الضمان الرهني مطروحا منه تكاليف الحصول على الضمان الرهني وبيعه، بغض النظر عما إذا كانت المصادرة محتملة (أي أن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة يأخذ في الحسبان احتمال المصادرة والتدفقات النقدية التي ستنتج عنه). وتبعا لذلك، فإن أي تدفقات نقدية متوقعة من تحقيق الضمان الرهني بعد تاريخ الاستحقاق التعاقدي للعقد يجب إدراجها في هذا التحليل. وأي ضمان رهني يتم الحصول عليه نتيجة للمصادرة لا يتم إثباته على أنه أصل منفصل عن الأداة المالية المضمونة بضمان رهني ما لم يكن مستوفيا لضوابط الإثبات ذات الصلة لأصل والواردة في هذا المعيار أو في المعايير الآخرى.

إعادة تصنيف الأصول المالية (القسم ٦.٥)

ب١.٦.٥ إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة ١.٤.٤، فإن الفقرة ١.٦.٥ تتطلب تطبيق إعادة التصنيف -بأثر مستقبلي – من تاريخ إعادة التصنيف. ويتطلب كل من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر تحديد معدل الفائدة الفعلية عند الإثبات الأولي. ويتطلب كل من هذين الصنفين -أيضاً – تطبيق متطلبات الهبوط بالطريقة نفسها. وتبعا لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بين صنف القياس بالتكلفة المستنفدة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن:

(أ) إثبات إيراد الفائدة لا يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلية.

(ب) قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لا يتغير نظراً لأن كلا صنفي القياس يطبقان نفس مدخل الهبوط. وبالرغم من ذلك، إذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فإنه يتم إثبات مخصص خسارة على أنه تعديل على إجمالي المبلغ الدفتري للأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف. وإذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يتم إلغاء إثبات مخصص الخسارة (وعليه، لا يتم بعد ذلك إثباته على أنه تعديل على إجمالي المبلغ الدفتري) ولكن بدلا من ذلك يتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه مبلغ مجمع الهبوط (بمبلغ مساو) ويتم الإفصاح عنه من تاريخ إعادة التصنيف.

ب٢.٦.٥ وبالرغم من ذلك، فالمنشأة ليست مطالبة بإثبات إيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الهبوط من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة -بشكل منفصل. وتبعا لذلك، فعندما تعيد المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن معدل الفائدة الفعلية يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التصنيف. إضافة إلى ذلك، ولأغراض تطبيق القسم ٥.٥ على الأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف، فإن تاريخ إعادة التصنيف يعامل على أنه تاريخ الإثبات الأولي.

المكاسب والخسائر (القسم ٧.٥)

ب١.٧.٥ تسمح الفقرة ٥.٧.٥ للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بعرض التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق ملكية غير محتفظ بها للمتاجرة ضمن الدخل الشامل الآخر. ويتم هذا الاختيار على أساس كل أداة على حدة (أي لكل سهم على حدة). ولا يجوز أن يتم -لاحقا -تحويل المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المجمعة داخل حقوق الملكية. ويتم إثبات توزيعات الأرباح على مثل هذه الاستثمارات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦.٧.٥ ما لم تكن توزيعات الأرباح تمثل -بشكل واضح – استرداداً لجزء من تكلفة الاستثمار.

ب١.٧.٥أ ما لم تنطبق الفقرة ٥.١.٤، فإن الفقرة ٢.١.٤أ تتطلب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تنشئ تدفقات نقدية هي -فقط -عبارة عن دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وكان الأصل المالي محتفظ به ضمن نموذج أعمال يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. يثبت صنف القياس هذا المعلومات ضمن الربح أو الخسارة كما لو كان الأصل المالي يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة، في حين أن الأصل المالي يتم قياسه في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة.

المكاسب والخسائر، بخلاف تلك التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرات ٥-٧-١٠-٥-٧-١١، يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند إلغاء إثبات هذه الأصول المالية، فإن المكاسب أو الخسائر المجمعة التي تم إثباتها -سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر يعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة. ويُظهِر ذلك الربح أو الخسارة التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عند إلغاء الإثبات فيما لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستنفدة.

ب٥-٧-٢ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الأصول المالية والالتزامات المالية التي هي بنود نقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والمُقومة بعملة أجنبية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إثبات أي مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية على أصول نقدية والتزامات نقدية ضمن الربح أو الخسارة. ويستثنى من ذلك البند النقدي الموسوم على أنه أداة تحوط في تحوط تدفق نقدي (أنظر الفقرة ٦-٥-١١)، أو تحوط لصافي استثمار (أنظر الفقرة ٦-٥-١٣) أو تحوط القيمة عادلة لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥-٧-٥ (أنظر الفقرة ٦-٥-٨).

ب٥-٧-٢أ لغرض إثبات مكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٤-١-٢أ يعامل على أنه بند نقدي. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الأصل المالي يعامل على أنه أصل يتم قياسه بالتكلفة المستنفدة بالعملة الأجنبية. يتم إثبات فروق الصرف على التكلفة المستنفدة ضمن الربح أو الخسارة، أما التغيرات الآخرى في المبلغ الدفتري فيتم إثباتها وفقاً للفقرة ٥-٧-١٠.

ب٥-٧-٣ تسمح الفقرة ٥-٧-٥ للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية ضمن الدخل الشامل الآخر. ومثل هذا الاستثمار لا يعد بندا نقديا. وبناء عليه، فإن المكسب أو الخسارة الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥-٧-٥ يشمل أي مكون صرف عملة أجنبية ذي صلة.

ب٥-٧-٤ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل نقدي غير مشتق والتزام نقدي غير مشتق، فإن التغيرات في مكون العملة الأجنبية لتلك الأداتين الماليتين يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة.

الالتزامات الموسومة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

ب٥-٧-٥ عندما تسم المنشأة التزاما ماليا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب عليها تحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر ستحدث عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة، أو ستضخمه. ويحدث عدم التماثل المحاسبي أو يتضخم إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيؤدي إلى عدم تماثل أكبر في الربح أو الخسارة مما لو تم عرض تلك المبالغ ضمن الربح أو الخسارة.

ب٥-٧-٦ ولتحديد ذلك، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت تتوقع أن تتم المقاصة بين آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الربح أو الخسارة من خلال تغير في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ومثل هذا التوقع يجب أن يستند إلى علاقة اقتصادية بين خصائص الالتزام وخصائص الأداة المالية الآخرى.

ب٥.٧.٧ يتم ذلك التحديد عند الإثبات الأولي ولا يعاد تقويمه. وللأغراض العملية، فلا يلزم المنشأة الدخول في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم تماثل محاسبي في الوقت نفسه تحديدا. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يكون من المتوقع حدوث أي معاملات متبقية. ويجب على المنشأة تطبيق منهجيتها -بشكل متسق - لتحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيحدث عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة أو سيضخمه. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة استخدام منهجيات مختلفة عندما يكون هناك علاقات اقتصادية مختلفة بين خصائص الالتزامات الموسومة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وخصائص الأدوات المالية الأخرى. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ من المنشأة تقديم إفصاحات نوعية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بشأن منهجيتها في القيام بهذا التحديد.

ب٥.٧.٨ إذا حدث مثل عدم التماثل هذا أو تضخم، فإن المنشأة مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة. وإذا لم يحدث مثل عدم التماثل هذا أو يتضخم، فإن المنشأة مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

ب٥.٧.٩ لا يجوز أن يتم -لاحقا -تحويل المبالغ التي يتم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المُتجمع داخل حقوق الملكية.

ب٥.٧.١٠ يبين المثال التالي حالة يحدث فيها عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة إذا تم عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر. يقدم بنك رهن عقاري قروضا إلى العملاء ويمول تلك القروض من خلال بيع سندات لها خصائص مماثلة (مثل المبلغ القائم، ووضع السداد، والأجل والعملة) في السوق. تسمح الشروط التعاقدية للقرض لعميل الرهن العقاري بسداد قرضه مقدما (أي الوفاء بالتزامه تجاه البنك) من خلال شراء السند المقابل بالقيمة العادلة في السوق وتسليم ذلك السند إلى بنك الرهن العقاري. فإذا تردت الجودة الائتمانية للسند نتيجة لذلك الحق التعاقدي في السداد مقدما، (وعليه، فإن القيمة العادلة لالتزام بنك الرهن العقاري تنخفض)، فإن القيمة العادلة للأصل الممثل لقرض بنك الرهن العقاري تنخفض -أيضاً. يعكس التغير في القيمة العادلة للأصل حق عميل الرهن التعاقدي في سداد قرض الرهن العقاري مقدما من خلال شراء السند موضوع القرض بالقيمة العادلة (والتي انخفضت، في هذا المثال) وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري. لذلك، فإن آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام (السند) تتم المقاصة بينها ضمن الربح أو الخسارة من خلال تغير مقابل في القيمة العادلة لأصل مالي (القرض). ولو كانت آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام قد تم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر، فسيكون هناك عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة. لذلك، فإن بنك الرهن العقاري مطالب بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة للالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الربح أو الخسارة.

ب٥.٧.١١ في المثال الوارد في الفقرة ب٥.٧.١٠، هناك ربط تعاقدي بين آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي (أي نتيجة للحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد القرض مقدما من خلال شراء السند بالقيمة العادلة وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري). وبالرغم من ذلك، قد يحدث -أيضاً -عدم تماثل محاسبي في غياب الربط التعاقدي.

ب١٢٠٧٠٥ لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ٧٠٧٠٥ و٨٠٧٠٥، لا يحدث عدم التماثل المحاسبي -فقط - بسبب طريقة القياس التي تستخدمها المنشأة لتحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام. ينشأ عدم تماثل محاسبي في الربح أو الخسارة -فقط - عندما يكون من المتوقع المقاصة بين آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية (كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى. أما عدم التماثل الذي ينشأ -فقط - كنتيجة لطريقة القياس (أي بسبب أن المنشأة لا تعزل التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن بعض التغيرات الآخرى في قيمته العادلة) فلا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين ٧٠٧٠٥ و٨٠٧٠٥. على سبيل المثال، قد لا تعزل المنشأة التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن التغيرات في مخاطر السيولة. وإذا عرضت المنشأة الأثر المجمع لكلا العاملين ضمن الدخل الشامل الآخر، فقد يحدث عدم تماثل بسبب أن التغيرات في مخاطر السيولة قد يتم تضمينها في قياس القيمة العادلة للأصول المالية للمنشأة ويتم عرض التغير الاجمالي في القيمة العادلة لتلك الأصول ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن سبب مثل عدم التماثل هذا هو عدم دقة القياس، وليس علاقة المقاصة الموضحة في الفقرة ب٦٠٧٠٥، ولذلك، فإنه لا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين ٧٠٧٠٥و٨٠٧٠٥.

معنى "المخاطر الائتمانية"(الفقرتين ٧٠٧٠٥ و٨٠٧٠٥)

ب١٣٠٧٠٥ يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ المخاطر الائتمانية على أنها "مخاطر أن يتسبب أحد طرفي أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر عن طريق عدم الوفاء بالتزامه". ويتعلق المتطلب الوارد في الفقرة ٧٠٧٠٥(أ) بمخاطر فشل المُصدر في تنفيذ ذلك الالتزام المحدد. ولا يتعلق بالضرورة بالجدارة الائتمانية للمُصدر. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة التزاما مضمونا بضمان رهني والتزاما غير مضمون بضمان رهني، واللذين بخلاف ذلك يكونان متماثلين، فإن المخاطر الائتمانية لهذين الالتزامين تكونان مختلفتين، حتى ولو كانت قد أصدرتهما نفس المنشأة. وتكون المخاطر الائتمانية على الالتزام المضمون بضمان رهني أقل من المخاطر الائتمانية للالتزام غير المضمون بضمان رهني. وقد تكون المخاطر الائتمانية للالتزام المضمون بضمان رهني قريبة من صفر.

ب١٤٠٧٠٥ لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٧٠٧٠٥(أ)، فإن المخاطر الائتمانية تختلف عن مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل. فمخاطر الأداء المرتبطة بالأصل لا تتعلق بمخاطر فشل المنشأة في الوفاء بالتزام معين ولكنها، بدلا من ذلك، تتعلق بمخاطر أن يكون أداء أصل واحد أو مجموعة من الأصول ضعيفا (أو أن لا يكون هناك أداء على الأطلاق).

ب١٥٠٧٠٥ فيما يلي أمثلة على مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل:

(أ) التزام بميزة الربط بالوحدة يتم بموجبه تحديد المبلغ واجب السداد -بموجب العقد - للمستثمرين على أساس أداء أصول محددة. إن أثر ميزة الربط بالوحدة تلك على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

(ب) التزام مُصدَر من قبل منشأة مُهيكلة بالخصائص التالية. المنشأة منفصلة -نظامياً- وعليه فإن الأصول في المنشأة مقصورة فقط على مصلحة المستثمرين فيها، حتى في حالة الافلاس. ولا تدخل المنشأة في معاملات أخرى ولا يمكن اتخاذ تصرف في الأصول افتراضيا. تكون المبالغ واجبة السداد للمستثمرين في المنشأة -فقط - إذا كانت الأصول المقصورة تولد تدفقات نقدية. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة للالتزام تعكس -بشكل رئيس - التغيرات في القيمة العادلة للأصول. إن أثر أداء الأصول على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبط بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية

ب٥.٧.١٦ لأغراض تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٥.٧.٧(أ)، يجب على المنشأة تحديد مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام إما:

(أ) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يمكن عَزْوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق (أنظر الفقرتين ب٥.٧.١٧ وب٥.٧.١٨)؛ أو

(ب) باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بصدق أكثر عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب٥.٧.١٧ تشمل التغيرات في ظروف السوق، التي تنشأ عنها مخاطر سوق، التغيرات في معدل الفائدة المرجعي، أوسعر أداة مالية لمنشأة أخرى، أوسعر سلعة، أوسعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر قياسي عام للاسعار أو للمعدلات.

ب٥.٧.١٨ إذا كانت التغيرات المهمة الوحيدة في ظروف السوق ذات الصلة بالالتزام هي التغيرات في معدل فائدة تم رصده (المؤشر المرجعي)، فإن المبلغ الوارد في الفقرة ب٥.٧.١٦(أ) يمكن تقديره كما يلي:

(أ) أولا، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للالتزام في بداية الفترة باستخدام القيمة العادلة للالتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في بداية الفترة. وتقوم بطرح معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) في بداية الفترة من معدل العائد هذا، للوصول إلى مكون لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة.

(ب) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالالتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساو لمجموع (١) معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) في نهاية الفترة و(٢) المكون لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة كما تم تحديده في البند (أ).

(ج) الفرق بين القيمة العادلة للالتزام في نهاية الفترة والمبلغ الذي تم تحديده في البند (ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي). وهذا هو المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٧ (أ).

ب٥.٧.١٩ يفترض المثال الوارد في الفقرة ب٥.٧.١٨ أن التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل بخلاف التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة أو التغيرات في معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) ليست مهمة. وهذه الطريقة غير مناسبة إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى مهمة. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة مطالبة باستخدام طريقة بديلة تقيس آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام -بشكل أكثر صدقا (أنظر الفقرة ب٥.٧.١٦(ب)). على سبيل المثال، إذا كانت الأداة الواردة في المثال تنطوي على مشتقة مدمجة، فإن التغير في القيمة العادلة للمشتقة المدمجة يتم استبعاده عند تحديد المبلغ المطلوب عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٧(أ).

ب٥.٧.٢٠ كما هو الحال مع جميع قياسات القيمة العادلة، فإن طريقة القياس التي تتبعها المنشأة عند تحديد الجزء من التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغير في مخاطره الائتمانية يجب أن تعظم من أستخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تدني من استخدام المدخلات غير الممكن رصدها.

المحاسبة عن التحوط (الفصل ٦)

أدوات التحوط (القسم ٦.٢)

الأدوات المؤهلة

ب٦.٢.١ المشتقات المُدمجة في عقود مختلطة، ولكن لا تتم المحاسبة عنها –بشكل منفصل، لا يمكن وسمها على أنها أدوات تحوط منفصلة.

ب٦.٢.٢ أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها لا تعد أصولا مالية أو التزامات مالية للمنشأة ولذا لا يمكن وسمها على أنها أدوات تحوط.

ب٦.٢.٣ لتحوطات مخاطر العملات الأجنبية، فإن مكون مخاطر العملة الاجنبية لأداة مالية غير مشتقة يتم تحديده وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

الخيارات المكتوبة

ب٦.٢.٤ لا يحصر هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها وسم مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة. ولا يتأهل خيار مكتوب على أنه أداة تحوط ما لم يتم وسمه على أنه مقاصة لخيار مُشترى، بما في ذلك المُدمج في أداة مالية أخرى (على سبيل المثال، خيار شراء مكتوب يستخدم لتحوط التزام قابل للاستدعاء).

وسم أدوات التحوط

ب٦.٢.٥ للتحوطات بخلاف تحوطات مخاطر العملات الأجنبية، عندما تسم المنشأة أصلاً مالياً غير مشتق أو التزاماً مالياً غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنه أداة تحوط، يمكنها –فقط – وسم الأداة المالية غير المشتقة في مجملها أو جزء منها.

ب٦.٢.٦ يمكن وسم أداة تحوط واحدة على أنها أداة تحوط لأكثر من نوع من المخاطر، شريطة أن يكون هناك وسم محدد لأداة التحوط ولمراكز المخاطر المختلفة على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن أن تكون تلك البنود المُتحوط لها في علاقات تحوط مختلفة.

البنود المُتحوط لها (القسم ٦.٣)

البنود المؤهلة

ب٦.٣.١ لا يمكن أن يكون الارتباط الملزم بالاستحواذ على أعمال، ضمن عملية تجميع أعمال، أداة مُتحوط لها، باستثناء مخاطر العملات الاجنبية، نظراً لأن المخاطر الآخرى التي يتم التحوط لها لا يمكن تعيينها وقياسها بشكل محدد. تُعد تلك المخاطر الآخرى مخاطر أعمال عامة.

ب٦.٣.٢ لا يمكن أن يكون الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة. وهذا نظراً لأن طريقة حقوق الملكية تثبت ضمن الربح أو الخسارة نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة الأعمال المستثمر فيها، وليس من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الاستثمار في منشأة تابعة موحدة بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة. وهذا نظراً لأن التوحيد يثبت ربح أو خسارة المنشأة التابعة، وليست التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ضمن الربح أو الخسارة. ويختلف التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية نظراً لأنه تحوط من التعرض للعملات الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة من التغير في قيمة الاستثمار.

ب٣٠٣٠٦ تسمح الفقرة ٤٠٣٠٦ للمنشأة بوسم التعرضات المجمعة، التي تُعد تجميعاً لتعرض ومشتقة، على أنها بنود مُتحوط لها. وعند وسم مثل هذا البند المُتحوط له، تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كان التعرض المُجمع يجمع بين تعرضا ومشتقة بحيث ينشئ تعرضا مُجمعا مختلفا يدار على أنه تعرض واحد لمخاطر معينة. وفي تلك الحالة، يمكن للمنشأة وسم البند المُتحوط له على أساس التعرض المُجمع. على سبيل المثال:

(أ) يمكن للمنشأة تحوط كمية معينة من مشتريات البن التي يحتمل بدرجة كبيرة أن تتم خلال مدة ١٥ شهرا مقابل مخاطر السعر (على أساس الدولار الأمريكي) باستخدام عقد آجل لمدة ١٥ شهرا للبن. يمكن أن ينظر إلى مشتريات البن المحتملة بدرجة كبيرة والعقد الآجل للبن –مجتمعين – على أنهما تعرض مبلغ ثابت بالدولار الامريكي لمدة ١٥ شهرا لمخاطر العملة الأجنبية وذلك لأغراض إدارة المخاطر (أي مثل أي تدفق نقدي خارج لمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي لمدة ١٥ شهرا).

(ب) يمكن للمنشأة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للأجل الكامل لدين مُقوم بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت لمدة ١٠ سنوات. وبالرغم من ذلك، تتطلب المنشأة تعرضا لمعدل ثابت في عملتها الوظيفية –فقط – لأجل من قصير إلى متوسط (على سبيل المثال سنتان) وتعرضا للمعدل المعوم في عملتها الوظيفية للأجل المتبقي حتى الاستحقاق. وفي نهاية كل من فترة السنتين (أي على أساس أصل مبلغ الدين شاملا التكاليف لسنتين) فإن المنشأة تثبت التعرض لمعدل الفائدة للسنتين التاليتين (إذا كانت الفائدة عند مستوى تريد المنشأة تثبيت معدلات الفائدة). في مثل هذه الحالة، يمكن للمنشأة الدخول في مقايضة معدل فائدة ثابت بمعدل معوم لعشر سنوات للعملة تقايض الدين بالعملة الأجنبية بمعدل فائدة ثابت بتعرض عملة وظيفية بسعر متغير. ويتم تغطية ذلك بمقايضة معدل فائدة لسنتين والتي–على أساس العملة الوظيفية– تقايض ديناً متغير المعدل بدين ثابت المعدل. وفي الواقع، فإن الدين بعملة أجنبية بمعدل ثابت ومقايضة معدل الفائدة الثابت بمعدل معوم لعشر سنوات مجتمعين ينظر إليهما لأغراض إدارة المخاطر على أنهما تعرض لعملة وظيفية لدين متغير المعدل لعشر سنوات.

ب٤٠٣٠٦ عند وسم البند المُتحوط له على أساس التعرض المجمع، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المُجمع للبنود التي تشكل التعرض المجمع لغرض تقويم فاعلية التحوط وقياس عدم فاعلية التحوط. وبالرغم من ذلك، يتم الاستمرار في المحاسبة عن البنود التي تشكل التعرض المجمع –بشكل منفصل. وهذا يعني، على سبيل المثال:

(أ) أن المشتقات التي هي جزء من التعرض المجمع يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة يتم قياسها بالقيمة العادلة؛

(ب) إذا تم وسم علاقة تحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فإن الطريقة التي يتم بها إدراج مشتقة على أنها جزء من التعرض المجمع يجب أن تكون متفقة مع وسم تلك المشتقة على أنها أداة تحوط على مستوى التعرض المجمع. على سبيل المثال، إذا استثنت المنشأة العنصر الآجل من مشتقة من وسمها على أنها أداة التحوط لعلاقة التحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فيجب عليها –أيضاً –استثناء العنصر الآجل عند إدراج تلك المشتقة على أنها بند مُتحوط له كجزء من التعرض المجمع. وبخلاف ذلك، فإن التعرض المُجمع يجب أن يتضمن مشتقة، إما في مجملها أو جزء منها.

ب٥٠٣٠٦ تبين الفقرة ٦٠٣٠٦ أن مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة بشكل كبير فيما بين المجموعة قد تتأهل، في القوائم المالية الموحدة، على أنها بند مُتحوط له في تحوط تدفق نقدي، شريطة أن تكون المعاملة مُقومة بعملة أجنبية بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وان تؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الربح أو الخسارة الموحد. ولهذا الغرض فإن المنشأة يمكن أن تكون المنشأة الأم، أو منشأة تابعة، أو منشأة زميلة، أو ترتيب مشترك أو فرع. وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الربح أو الخسارة الموحد، فإن المعاملة فيما بين

المجموعة لا تتأهل على أنها بند مُتحوط له. وعادة ما تكون هذه هي الحالة فيما يتعلق بدفعات رسوم الامتياز، أو دفعات الفائدة، أو المصاريف الادارية بين أعضاء نفس المجموعة، ما لم تكن هناك معاملة خارجية ذات صلة. وبالرغم من ذلك، عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الربح أو الخسارة الموحد، فإن المعاملة فيما بين المجموعة يمكن أن تتأهل على أنها بند مُتحوط له. مثال على ذلك، مبيعات أو مشتريات المخزون المتوقعة بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع للمخزون مستقبلا إلى طرف خارجي عن المجموعة. وبالمثل، فإن بيعاً متوقعاً فيما بين المجموعة لالات ومعدات من المنشأة في المجموعة التي قامت بتصنيعها لمنشأة في المجموعة ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة الموحد. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، لأن الآلات والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية وأن المبلغ الذي سيتم إثباته -بشكل أولي – للآلات والمعدات قد يتغير إذا كانت معاملة التوقع فيما بين منشآت المجموعة مُقومة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة المشترية.

ب٦٠٣٠٦ إذا كان تحوط معاملة متوقعة فيما بين المجموعة يتأهل للمحاسبة عن التحوط، فإن أي مكسب أو خسارة يتم إثباته ضمن، أو حذفه، من الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٦٠٥٠٦. والفترة أو الفترات ذات الصلة التي تؤثر خلالها مخاطر العملة الأجنبية للمعاملة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة هي عندما تؤثر على الربح أو الخسارة الموحد.

وسم البنود المُتحوط لها

ب٧٠٣٠٦ المكوِّن هو بند مُتحوط له يكون أقل من البند بكامله. وتبعا لذلك، فإن المكون يعكس –فقط –بعض مخاطر البند الذي هو جزء منه أو يعكس فقط المخاطر إلى حد ما (على سبيل المثال، عند وسم جزء من البند).

مكونات المخاطر

ب٨٠٣٠٦ حتى يكون مؤهلا للوسم على أنه بند مُتحوط له، يجب أن يكون مكون المخاطر مكوناً لبند مالي أو غير مالي يمكن تحديده –بشكل منفصل، وأن يكون من الممكن قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند والتي يمكن عزوها إلى التغيرات في مكون المخاطر -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ب٩٠٣٠٦ عند تحديد ما هي مكونات المخاطر التي تتأهل للوسم على أنها بند مُتحوط له، تقوم المنشأة بتقويم مثل مكونات المخاطر تلك ضمن سياق هيكل السوق المحددة التي تتعلق بها المخاطر والتي يحدث فيها نشاط التحوط. ويتطلب مثل هذا التحديد تقويما للحقائق والظروف ذات الصلة، والتي تختلف بحسب المخاطر والسوق.

ب١٠٠٣٠٦ عند وسم مكونات المخاطر على أنها بنود مُتحوط لها، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم تحديد مكونات المخاطر -بشكل صريح –في العقد (مكونات المخاطر المحددة تعاقديا) أو ما إذا كانت ضمنية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تشكل جزءً منه (مكونات المخاطر غير المحددة تعاقديا). ويمكن أن تتعلق مكونات المخاطر غير المحددة تعاقديا ببنود ليست عقدا (على سبيل المثال، معاملات التوقع) أو العقود التي لا تحدد -بشكل صريح - المكون (على سبيل المثال، أرتباط ملزم ينطوي على سعر واحد فقط بدلا من طريقة لاحتساب السعر تحيل إلى أسس مختلفة). على سبيل المثال:

(أ) المنشأة أ لديها عقد طويل الأجل لتوريد الغاز الطبيعي الذي يتم تسعيره باستخدام طريقة أحتساب محددة تعاقديا تحيل إلى سلع وعوامل أخرى (على سبيل المثال، زيت الغاز، وزيت الوقود ومكونات أخرى مثل أجور النقل). تقوم المنشأة أ بتحوط مكون زيت الغاز في عقد التوريد ذلك باستخدام عقد زيت غاز آجل. ونظراً لأن أحكام وشروط عقد التوريد تحدد مكون زيت الغاز فإنه يُعد مكون مخاطر محدد تعاقديا. وعليه، وبسبب طريقة احتساب السعر، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لسعر زيت الغاز يمكن تحديده -بشكل منفصل. وفي نفس الوقت، هناك سوق للعقود الآجلة لزيت الغاز. وعليه، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لسعر زيت الغاز يمكن قياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإن التعرض لسعر زيت الغاز في عقد التوريد يُعد مكون مخاطر مؤهل للوسم على أنه بند مُتحوط له.

(ب) تُحوِّط المنشأة ب مشترياتها المستقبلية من البن استناداً إلى توقع إنتاجها. يبدأ التحوط حتى ١٥ شهرا قبل تسليم جزء من حجم الشراء المتوقع. تزيد المنشأة ب الحجم المُتحوط له مع مرور الوقت (مع اقتراب تاريخ التسليم). تستخدم المنشأة ب نوعين مختلفين من العقود لإدارة مخاطر سعر البن:

(١) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال؛

(٢) عقود توريد بن عربي من كولومبيا يتم تسليمها إلى موقع تصنيع محدد. وتسعر هذه العقود طن البن بالاستناد إلى سعر عقد البن المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال زائدا فرق سعر محدد زائدا مقابل خدمات لوجيستية متغيرة، باستخدام طريقة أحتساب السعر. إن عقد توريد البن هو عقد بانتظار التنفيذ الذي تتسلم المنشأة ب بموجبه البن فعليا.

بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي، فإن الدخول في عقود توريد بن يسمح للمنشأة ب بتحديد فرق السعر بين جودة البن الفعلية التي يتم شراؤها (بن عربي من كولومبيا) وبين الجودة المرجعية التي تُعد الأساس للعقد المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال. وبالرغم من ذلك، بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد التالي، فإن عقود توريد البن ليست متاحة بعد، ولذلك لا يمكن تحديد فرق السعر. تستخدم المنشأة ب عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال لتحوط مكون الجودة المرجعية من مخاطر سعر البن عليها بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي وموسم الحصاد التالي. تحدد المنشأة ب أنها معرضة لثلاث مخاطر مختلفة: مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية، ومخاطر سعر البن التي تعكس الفرق (الهامش) بين سعر البن بالجودة المرجعية وسعر البن العربي المحدد من كولومبيا التي تتسلمه - فعليا، والتكاليف اللوجيستية المتغيرة. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد الحالي، فبعد دخول المنشأة في عقد توريد البن، فإن مخاطرسعر البن الذي تعكس الجودة المرجعية هو مكون المخاطر المحددة تعاقديا لأن طريقة احتساب التكلفة تتضمن مؤشرا على سعر العقود الآجلة للبن والمتداولة في السوق المالية. تخلص المنشأة ب إلى أن مكون هذا المخاطر يمكن تحديده –بشكل منفصل -ويمكن قياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد التالي، فإن المنشأة ب لم تدخل -بعد – في أي عقود توريد بن (أي أن تلك الشحنات هي معاملات متوقعة). عليه فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مكون مخاطر غير محدد تعاقديا. يأخذ تحليل المنشأة ب لهيكل السوق في الحسبان كيف يتم في النهاية تسعير شحنات معينة من البن الذي تتسلمه. لذلك وعلى أساس هذا التحليل لهيكل السوق، فإن المنشأة ب تخلص إلى أن معاملات التوقع تنطوي –أيضاً - على مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية على أنها مكون مخاطر يمكن تحديده –بشكل منفصل –ويمكن قياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بالرغم من أنه غير محدد تعاقديا. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة ب وسم علاقات التحوط على أساس مكونات المخاطر (لمخاطر سعر البن الذي يعكس الجودة المرجعية) لعقود توريد البن وكذلك لمعاملات التوقع.

(ج) تُحوِّط المنشأة ج جزءً من مشترياتها الآجلة من وقود الطائرات على أساس توقع استهلاكها حتى ٢٤ شهرا قبل التسليم وتزيد الحجم الذي تُحوِّطه مع مرور الوقت. تحوط المنشأة ج هذا التعرض باستخدام أنواع مختلفة من العقود تبعا للأفق الزمني للتحوط، والذي يؤثر على سيولة المشتقات في السوق. وللآفاق الزمنية الأطول (١٢-٢٤شهرا) فإن المنشأة ج تستخدم عقود النفط الخام لأن هذه العقود هي –فقط – التي لديها سيولة كافية في السوق. وللآفاق الزمنية ٦-١٢ شهرا فإن المنشأة ج تستخدم مشتقات زيت الغاز لأن لها سيولة كافية. وللآفاق الزمنية حتى ستة أشهر، فإن المنشأة ج تستخدم عقود وقود الطائرات. إن تحليل المنشأة ج لهيكل السوق للنفط والمنتجات النفطية وتقويمها للحقائق والظروف ذات الصلة يكون كما يلي:

(١) تعمل المنشأة ج في منطقة جغرافية يعد خام برنت فيها هو المؤشر المرجعي للنفط الخام. والنفط الخام يُعد المؤشر المرجعي للمادة الخام والذي يؤثر على سعر مختلف المنتجات النفطية المكررة باعتباره معظم مدخلاتها الأساس. ويُعد نفط الغاز المؤشر المرجعي للمنتجات النفطية، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمستخلصات النفطية بشكل أعم. وينعكس هذا -أيضاً -في أنواع الأدوات المالية المشتقة لأسواق النفط الخام والمنتجات النفطية المكررة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة ج، مثل:

- عقد نفط خام آجل مرجعي، والذي هو لخام برنت؛
- عقد زيت غاز آجل مرجعي، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمستخلصات النفطية - على سبيل المثال، فإن مشتقات هامش سعر وقود الطائرات تغطي فرق السعر بين وقود الطائرات ونفط الغاز المرجعي ذلك؛
- المشتقة المرجعية لهامش سعر النفط الخام (أي المشتقة لفرق السعر بين النفط الخام وزيت الغاز- هامش التكرير)، والمربوطة بالرقم القياسي لنفط خام برنت.

(٢) لا يعتمد تسعير المنتجات النفطية المكررة على ما هو النفط الخام المعين الذي تتم معالجته من قبل مصفاة معينة لأن المنتجات النفطية المكررة تلك (مثل نفط الغاز أو وقود الطائرات) هي منتجات قياسية.

لذلك، فإن المنشأة ج تخلص إلى أن مخاطر السعر لمشترياتها من وقود الطائرات تتضمن مكون مخاطر سعر النفط الخام المُستند إلى مكون مخاطر نفط خام برنت ونفط الغاز، حتى ولو لم يتم تحديد النفط الخام ونفط الغاز في أي ترتيبات تعاقدية. تخلص المنشأة ج إلى أن مكوني المخاطر هذين يمكن تحديدهما -بشكل منفصل – وقياسهما -بطريقة يمكن الاعتماد عليها حتى ولو لم يتم تحديدهما تعاقديا. وتبعا لذلك، فإن المنشأة ج تستطيع وسم علاقات التحوط لمشتريات التوقع من وقود الطائرات على أساس مكوني المخاطر (للنفط الخام أو لنفط الغاز). ويعني هذا التحليل – أيضاً -أنه، على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة ج مشتقات النفط الخام المُستندة إلى نفط خام ويست تيكساس انترميديات، فإن التغيرات في فرق السعر بين نفط خام برنت ونفط خام ويست تيكساس انترميديات ستؤدي إلى عدم فاعلية التحوط.

(د) تحتفظ المنشأة د بأداة دين بمعدل ثابت. تم إصدار أداة الدين هذه في بيئة فيها سوق تتم فيها مقارنة تنوع واسع من أدوات الدين المشابهة بحسب فروق معدلاتها مع المعدل المرجعي (على سبيل المثال، سعر التعامل السائد بين بنوك لندن) وعادة ما تكون الأدوات ذات المعدل المتغير في تلك البيئة، مربوطة بذلك المعدل المرجعي. وكثيراً ما يتم استخدام مقايضات معدلات الفائدة لإدارة مخاطر معدلات الفائدة على أساس ذلك المعدل المرجعي، بغض النظر عن فروق معدلات أدوات الدين عن ذلك المعدل المرجعي. يتنوع سعر أدوات الدين ذات المعدل الثابت -بشكل مباشر - من حيث الاستجابة للتغيرات في المعدل المرجعي عند حدوثها. تخلص المنشأة د إلى أن المعدل المرجعي يُعد مكوِّناً يمكن تحديده -بشكل منفصل -وقياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة د وسم علاقات التحوط لأداة الدين ذات المعدل الثابت على أساس مكون المخاطر لمخاطر معدل الفائدة المرجعي.

ب٦.٣.١١ عند وسم مكون المخاطر على أنه بند مُتحوط له، فإن متطلبات المحاسبة عن التحوط تنطبق على مكون المخاطر هذا بنفس الطريقة التي تنطبق بها على البنود المُتحوط لها الآخرى التي لا تُعد مكونات مخاطر. على سبيل المثال، تنطبق ضوابط التأهل، بما في ذلك أن علاقة التحوط يجب أن تستوفي متطلبات فاعلية التحوط، ويجب قياس وإثبات أي عدم فاعلية للتحوط.

ب١٢٠٣٠٦ تستطيع المنشأة -أيضاً -وسم فقط تلك التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُتحوط له فوق أو دون سعر محدد أو متغير آخر ("مخاطر ذات جانب واحد"). تعكس القيمة الحقيقية لأداة تحوط خيار مشترى (على افتراض أن له نفس الشروط الرئيسة التي هي للمخاطر المعينة)، ولكن ليس قيمتها الزمنية، مخاطر ذات جانب واحد في بند تحوط. على سبيل المثال تستطيع المنشأة وسم التقلب في نتائج التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن زيادة في سعر الشراء المستقبلي لسلعة. وفي مثل هذه الحالة فإن المنشأة تعين فقط خسائر التدفقات النقدية التي تنتج عن زيادة في السعر عن المستوى المحدد. ولا تتضمن المخاطر المُتحوط منها القيمة الزمنية للخيار المشترى لأن القيمة الزمنية ليست عنصرا من المعاملة المتوقعة يؤثر على الربح أو الخسارة.

ب١٣٠٣٠٦ هناك افتراض يمكن دحضه بأنه ما لم تكن مخاطر التضخم قد تم تحديدها تعاقدياً، فلا يمكن تحديدها -بشكل منفصل -وقياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - ولذلك فلا يمكن وسمها على أنها مكون مخاطر للأداة المالية. وبالرغم من ذلك، في حالات محددة يكون من الممكن تحديد مكون المخاطر لمخاطر التضخم التي يمكن تحديدها -بشكل منفصل -وقياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها بسبب الظروف الخاصة لبيئة التضخم وبسوق الدين ذي الصلة.

ب١٤٠٣٠٦ على سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً في بيئة يكون فيها للسندات المرتبطة بالتضخم حجم وهيكل أجل ينتج عنه سوق سائلة -بشكل كاف - تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وهذا يعني أنه للعملة المعنية، يُعد التضخم عاملاً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان -بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، فإن مكون مخاطر التضخم يمكن تحديده بخصم التدفقات النقدية لأداة الدين المُتحوط لها باستخدام هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية (أي بطريقة مشابهة لكيفية إمكانية تحديد مكون معدل الفائدة (الاسمي) الخالي من المخاطر). وفي المقابل، في العديد من الحالات يُعد مكون مخاطر التضخم لا يمكن تحديده -بشكل منفصل -ولا يمكن قياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. على سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً بمعدل فائدة اسمي -فقط - في بيئة فيها سوق للسندات المرتبطة بالتضخم لا تُعد سائلة -بشكل كاف - بحيث تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وفي هذه الحالة، فإن تحليل هيكل السوق والحقائق والظروف لا يدعم استنتاج المنشأة بأن التضخم يُعد مكوناً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان -بشكل منفصل. وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تجاوز الافتراض الممكن دحضه بأن مخاطر التضخم غير المحددة تعاقديا لا يمكن تحديدها -بشكل منفصل -ولا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عيها. وتبعا لذلك، فإن مكون مخاطر التضخم لا يتأهل للوسم على أنه بند مُتحوط له. وينطبق هذا بغض النظر عن أي أداة تحوط للتضخم تكون المنشأة قد دخلت فيها بالفعل. وبشكل خاص، فإن المنشأة لا تستطيع ببساطة تضمين أحكام وشروط أداة تحوط التضخم الفعلي من خلال إسقاط احكامها وشروطها على دين بمعدل فائدة اسمي.

ب١٥٠٣٠٦ يُعد مكون مخاطر التضخم المحدد تعاقديا - للتدفقات النقدية من سند مرتبط بالتضخم تم إثباته (بافتراض أنه ليس هناك متطلب للمحاسبة عن مشتقة مُدمجة -بشكل منفصل) مكوناً يمكن تحديده -بشكل منفصل -ويمكن قياسه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها، طالما أن التدفقات النقدية الآخرى من الأداة لا تتأثر بمكون مخاطر التضخم.

مكونات المبلغ الاسمي

ب١٦٠٣٠٦ هناك نوعان من مكونات المبالغ الاسمية التي يمكن وسمهما على أنهما البند المتحوط له في علاقة تحوط: المكون الذي يُعد جزءً من بند بكامله أو مكون شريحة. إن نوع المكون يغير من نتائج المحاسبة. ويجب على المنشأة وسم المكون لأغراض المحاسبة بشكل يتفق مع هدفها من إدارة المخاطر.

ب٦.٣.١٧ ومثال على المكون الذي يُعد جزءً هو نسبة ٥٠ في المائة من التدفقات النقدية التعاقدية لقرض.

ب٦.٣.١٨ يمكن تحديد مكون شريحة من مجتمع محدد، ولكنه مفتوح، أو من مبلغ اسمي محدد. ومن أمثلتها:

(أ) جزء من حجم معاملة نقدية، على سبيل المثال، التدفقات النقدية التالية بمبلغ ١٠ وحدات عملة أجنبية من مبيعات مُقومة بالعملة الأجنبية بعد أول ٢٠ وحدة عملة أجنبية في مارس ×٢٠١[٤]؛ أو

(ب) جزء من حجم مادي، على سبيل المثال، الطبقة السفلى، مقاسةً بحجم ٥ مليون متر مكعب، من الغاز الطبيعي المُخزن في الموقع أ ب ج؛ أو

(ج) جزء من حجم مادي أو حجم معاملة أخرى، على سبيل المثال، أول مائة برميل من مشتريات النفط في يونيو ×٢٠١ أو أول ١٠٠ ميجاواط ساعة من مبيعات الكهرباء في يونيو ×٢٠١؛ أو

(د) شريحة من المبلغ الاسمي للبند المُتحوط له، على سبيل المثال، آخر ٨٠ مليون وحدة عملة من ارتباط ملزم بمبلغ ١٠٠مليون وحدة عملة، الشريحة السفلى بمبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة من مبلغ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت أو الشريحة العليا بمبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة من مبلغ إجمالي ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت يمكن سداده مقدما بالقيمة العادلة (المبلغ الاسمي المحدد هو ١٠٠ مليون وحدة عملة).

ب٦.٣.١٩ إذا كان قد تم وسم مكون شريحة في تحوط قيمة عادلة، فيجب على المنشأة تحديده من مبلغ اسمي محدد. وللالتزام بمتطلبات تأهل تحوطات القيمة العادلة، يجب على المنشأة إعادة قياس البند المُتحوط له لتحديد التغيرات في القيمة العادية (أي إعادة قياس البند لتحديد التغيرات في القيمة العادلة التي يمكن نسبتها إلى المخاطر المُتحوط منها). ويجب إثبات تعديل تحوط القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة في وقت لا يتعدى وقت إلغاء إثبات البند. وتبعا لذلك، فمن الضروري تتبع البند الذي يتعلق به تعديل تحوط القيمة العادلة. ولمكون شريحة في تحوط قيمة عادلة، فإن هذا يتطلب من المنشأة تتبع المبلغ الاسمي الذي تم تحديده منه. على سبيل المثال، كما في الفقرة ب٦.٣.١٨(د)، فإن مجموع المبلغ الاسمي المحدد وهو ١٠٠ مليون وحدة عملة يجب تتبعه لتتبع الشريحة السفلى من مبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة أو الشريحة العليا من مبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة.

ب٦.٣.٢٠ إن عنصر الشريحة الذي يتضمن خيار دفع مقدماً غير مؤهل لوسمه على أنه بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة إذا كان خيار الدفع مقدماً يتأثر بالتغيرات في المخاطر المُتحوط منها، ما لم تتضمن الشريحة الموسومة أثر خيار الدفع مقدماً المتعلق بها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له.

العلاقة بين مكونات ومجموع التدفقات النقدية لبند

ب٦.٣.٢١ إذا تم وسم مكون للتدفقات النقدية لبند مالي أو غير مالي على أنه بند مُتحوط له، فإن ذلك المكون يجب أن يكون أقل من أو مساويا لمجموع التدفقات النقدية للبند بكامله. وبالرغم من ذلك، يمكن وسم جميع التدفقات النقدية للبند بكامله على أنها البند المُتحوط له ويمكن التحوط له من مخاطر معينة فقط (على سبيل المثال، فقط من تلك التغيرات التي يمكن نسبتها إلى التغيرات في معدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن أو التغيرات في سعر قياسي لسلعة).

ب٦.٣.٢٢ على سبيل المثال، في حالة التزام مالي معدل الفائدة الفعلية له دون معدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن، فإن المنشأة لا تستطيع وسم:

(أ) مكون من الالتزام مساو لمعدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن (زائدا المبلغ الأصلي في حالة تحوط قيمة عادلة)؛

(ب) مكون متبقي سالب.

---

٤ في هذا المعيار تُقوم المبالغ النقدية بـ " وحدات عملة" و"وحدات عملة اجنبية".

ب٢٣٠٣٠٦ وبالرغم من ذلك، في حالة التزام مالي بمعدل فائدة ثابت معدل الفائدة له (على سبيل المثال) ١٠٠ نقطة أساس دون سعر التعامل بين بنوك لندن، فإن المنشأة تستطيع وسم التغير في قيمة ذلك الالتزام بكامله (أي المبلغ الأصلي زائدا الفائدة بحسب سعر التعامل بين بنوك لندن ناقصا ١٠٠ نقطة أساس) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُتحوط له. وإذا تم تحوط أداة مالية لها معدل فائدة ثابت بعد وقت من تأسيسها وفي نفس الوقت تغيرت معدلات الفائدة، فإن المنشأة تستطيع أيضاً وسم مكون مخاطر مساو لمعدل مرجعي أعلى من المعدل التعاقدي المدفوع على البند. وتستطيع المنشأة القيام بذلك شرط أن يكون معدل الفائدة المرجعي أقل من معدل الفائدة الفعلية الذي يتم حسابه بافتراض أن المنشأة قد اشترت الأداة في اليوم الذي تسم فيه لأول مرة البند المُتحوط له. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تؤسس أصلا ماليا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة له معدل فائدة ثابت، ومعدل الفائدة الفعلية له ٦ في المائة في وقت يكون فيه سعر التعامل بين بنوك لندن ٤ في المائة. تبدأ المنشأة في تحوط ذلك الأصل المالي بعد وقت عندما يكون فيه سعر التعامل بين بنوك لندن قد زاد إلى ٨ في المائة وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. تحسب المنشأة انها إذا كانت قد اشترت الأصل في التاريخ الذي تسم فيه لأول مرة مخاطر معدل الفائدة المتعلقة بسعر التعامل بين بنوك لندن على أنها البند المُتحوط له، فإن العائد الفعلي للأصل بناء على قيمته العادلة عندئذ البالغة ٩٠ وحدة عملة يكون ٩،٥ في المائة. ولأن سعر التعامل بين بنوك لندن البالغ ٨ في المائة أقل من هذا العائد الفعلي، فإن المنشأة تستطيع وسم مكون سعر التعامل بين بنوك لندن بنسبة ٨ في المائة الذي يتكون في جزء منه من التدفقات النقدية التعاقدية وفي جزء آخر من الفرق بين القيمة العادلة الحالية (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ الذي سيتم دفعه عند الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

ب٢٤٠٣٠٦ إذا كان التزام مالي بمعدل فائدة متغير يحمل فائدة (على سبيل المثال) بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر مطروحا منه ٢٠ نقطة أساس (بحد أدنى صفر نقطة أساس)، فإن المنشأة تستطيع وسم التغير في التدفقات النقدية للالتزام بكامله (أي سعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاث أشهر ناقصا ٢٠ نقطة أساس - بما في ذلك الحد الادنى) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُتحوط له. وعليه، وطالما أن المنحنى المستقبلي لسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاث أشهر للعمر المتبقي لذلك الالتزام لا ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس، فإن للبند المُتحوط له نفس إمكانية التغير في التدفقات النقدية على اعتبار أنه التزام يحمل فائدة بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر. وبالرغم من ذلك، إذا كان سعر التعامل المستقبلي بين بنوك لندن للفترة المتبقية من عمر ذلك الالتزام (أو جزء منها) ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس، فإن التغير في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له ستكون أقل من التغير في التدفقات النقدية لالتزام يحمل فائدة لثلاثة أشهر بسعر التعامل بين بنوك لندن بهامش موجب أو صفر.

ب٢٥٠٣٠٦ مثال مشابه للبند غير المالي هو نوع محدد من النفط الخام من حقل نفط معين يتم تسعيره خارج النفط الخام المرجعي. فإذا باعت المنشأة النفط الخام بموجب عقد باستخدام صيغة تعاقدية للتسعير تحدد السعر للبرميل بسعر النفط الخام المرجعي مطروحا منه ١٠ وحدات عملة والحد الأدنى ١٥ وحدة عملة، فإن المنشأة تستطيع وسم التغير في التدفقات النقدية بكامله بموجب عقد المبيعات والذي يمكن نسبته إلى التغير في سعر النفط الخام المرجعي على أنه البند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تستطيع وسم مكون مساو لكامل التغير في سعر النفط المرجعي. وعليه، وطالما أن السعر المستقبلي (لكل شحنة يتم تسليمها) لا ينخفض دون ٢٥ وحدة عملة، فإن للبند المُتحوط له نفس التغير في التدفقات النقدية الذي هو لمبيعات النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو التي لها هامش موجب). وبالرغم من ذلك، إذا انخفض السعر المستقبلي لأي شحنة يتم تسليمها إلى ما دون ٢٥ وحدة عملة، فإن البند المُتحوط له يكون له تغير في التدفقات النقدية أدنى مما هو لبيع النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو بهامش موجب).

ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط (القسم ٤.٦)

فاعلية التحوط

ب٦.٤.١ فاعلية التحوط هي مدى ما تم من مقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط والتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له (على سبيل المثال عندما يكون البند المُتحوط له هو مكون مخاطر، فإن التغير ذا الصلة في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية لبند هو التغير الذي يمكن نسبته إلى المخاطر المُتحوط منها). عدم فاعلية التحوط هي المدى الذي تكون فيها التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط أكبر أو أقل من تلك للبند المُتحوط له.

ب٦.٤.٢ عند وسم علاقة تحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المنشأة تحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها. وهذا التحليل (بما في ذلك أي تحديثات تتم وفقاً للفقرة ب٦.٥.٢١ تنشأ عن إعادة التوازن لعلاقة التحوط) هو الأساس لتقويم المنشأة لمدى استيفائها لمتطلبات فاعلية التحوط.

ب٦.٤.٣ ولتجنب الشك، فإن آثار استبدال الطرف الأصلي المقابل بطرف مقاصة مقابل، وإجراء التغييرات المرتبطة بذلك كما هو موضح في الفقرة ٦.٥.٦، يجب أن تنعكس في قياس أداة التحوط وبالتالي في تقويم فاعلية التحوط وقياسها.

العلاقة الاقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط

ب٦.٤.٤ إن متطلب أن توجد علاقة اقتصادية يعني أن لأداة التحوط والبند المُتحوط له قيم تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس من جراء المخاطر نفسها، والتي هي المخاطر المُتحوط منها. وعليه، يجب أن يكون هناك توقعا بأن قيمة أداة التحوط وقيمة البند المُتحوط له سوف تتغيران –بشكل منظم – استجابة للتحركات إما في الأساس نفسه أو في الأسس التي تكون مترابطة –بشكل اقتصادي - بالطريقة التي بها يستجيبان معها بشكل مشابه للمخاطر التي يتم التحوط منها (على سبيل المثال خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات).

ب٦.٤.٥ إذا كانت الأسس ليست هي نفسها ولكنها مترابطة –بشكل اقتصادي – فقد تكون هناك حالات تتحرك فيها قيم أداة التحوط والبند المتحوط له في نفس الاتجاه، على سبيل المثال، بسبب أن فارق السعر بين الأساسين المترابطين يتغير في حين أن الأساسين نفسيهما لا يتحركان –بشكل كبير. وهذا لا يزال يتفق مع العلاقة الاقتصادية بين أداة التحوط والبند المتحوط له إذا كان لا يزال متوقعا أن تتحرك قيم أداة التحوط والبند المُتحوط له -عادةً –في الاتجاه المعاكس عندما تتحرك الأسس.

ب٦.٤.٦ تقويم ما إذا كانت توجد علاقة اقتصادية يتضمن تحليلا للسلوك المحتمل لعلاقة التحوط خلال أجلها للتأكد مما إذا كان يمكن توقع تحقيق هدف إدارة المخاطر. إن مجرد وجود علاقة إحصائية بين متغيرين لا يدعم، في حد ذاته، استنتاجا صحيحا بوجود علاقة اقتصادية.

أثر المخاطر الائتمانية

ب٦.٤.٧ نظراً لأن نموذج المحاسبة عن التحوط يستند إلى فكرة عامة للمقاصة بين المكاسب والخسائر من أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن عدم فاعلية التحوط يتم تحديدها ليس فقط من خلال العلاقة الاقتصادية بين تلك البنود (أي التغيرات في أسسها) ولكن أيضاً من خلال أثر المخاطر الائتمانية على قيمة كل من أداة التحوط والبند المُتحوط له. إن أثر المخاطر الائتمانية يعني أنه حتى لو كانت هناك علاقة اقتصادية بين أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن مستوى المقاصة قد يصبح غير منتظم. وقد ينتج ذلك عن تغير في المخاطر الائتمانية لأي من أداة التحوط أو البند المُتحوط له

والتي لها حجم يؤدي إلى أن تهيمن المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن العلاقة الاقتصادية (أي أثر التغيرات في الأسس). إن مستوى الحجم الذي يؤدي إلى الهيمنة هو المستوى الذي ينتج عنه خسارة (أو مكسب) من المخاطر الائتمانية تبطل أثر التغيرات في الأسس على قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له، حتى ولو كانت تلك التغيرات كبيرة. وفي المقابل، حتى لو كان هناك خلال فترة معينة تغيراً قليلاً في الأسس، فإن حقيقة أنه حتى التغيرات الصغيرة – المتعلقة بالمخاطر الائتمانية– في قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له قد تؤثر في القيمة أكثر من أثرها على الأسس لن تحدث هيمنة.

ب٦.٤.٨ مثال على المخاطر الائتمانية التي تهيمن على علاقة تحوط هو عندما تتحوط المنشأة من تعرض لمخاطر سعر سلعة باستخدام مشتقة غير مضمونة بضمان رهني. إذا كان الطرف المقابل في تلك المشتقة يعاني من تدهور شديد في وضعه الائتماني، فإن أثر التغيرات في الوضع الائتماني للطرف المقابل قد يفوق أثر التغيرات في سعر السلعة على القيمة العادلة لأداة التحوط، في حين أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المُتحوط له تعتمد -إلى حد كبير -على التغيرات في سعر السلعة.

نسبة التحوط

ب٦.٤.٩ وفقاً لمتطلبات فاعلية التحوط، فإن نسبة التحوط في علاقة التحوط يجب أن تكون نفس النسبة التي تنتج عن كمية البند المُتحوط له الذي تُحوِّط له المنشأة فعليا وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعليا لتحوط تلك الكمية من البند المُتحوط له. وعليه، فإذا كانت المنشأة تتحوط من أقل من ١٠٠ في المائة من التعرض على بند، مثل ٨٥ في المائة، فيجب عليها أن تسم علاقة التحوط باستخدام نسبة تحوط هي نفسها التي تنشأ عن ٨٥ في المائة من التعرض وكمية بند التحوط التي تستخدمها المنشأة فعليا لتحوط نسبة ٨٥ في المائة تلك. وبالمثل، فإذا كانت المنشأة، على سبيل المثال، تتحوط من تعرض باستخدام مبلغ اسمي قدره ٤٠ وحدة من أداة مالية، فإنه يجب عليها أن تسم علاقة التحوط باستخدام نسبة تحوط تكون هي نفس النسبة التي تنشأ عن كمية قدرها ٤٠ وحدة (أي أن المنشأة يجب ألا تستخدم نسبة تحوط تستند إلى كمية أكبر من الوحدات التي قد تحتفظ بها في المجموع أو كمية أقل من الوحدات) والكمية من البند المُتحوط له الذي تتحوط له بالفعل بالوحدات الأربعين تلك.

ب٦.٤.١٠ وبالرغم من ذلك، فإن وسم علاقة التحوط باستخدام نفس نسبة التحوط، كتلك الناتجة عن كميات من البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعليا، لا يجوز أن يعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط الذي يحدث بدوره عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم إثباتها أم لا) والتي يمكن أن ينتج عنها نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وعليه، ولغرض وسم علاقة تحوط، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات من البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعليا إذا لزم ذلك لتجنب مثل عدم التوازن ذلك.

ب٦.٤.١١ ومن أمثلة الاعتبارات ذات الصلة بتقويم ما إذا كانت نتيجة محاسبية تعد غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط ما يلي:

(أ) ما إذا كانت نسبة التحوط المقصودة قد تم تحديدها لتجنب إثبات عدم فاعلية تحوط لتحوطات تدفق نقدي، أو لتحقيق تعديلات على تحوط قيمة عادلة لأكثر من بند مُتحوط له بهدف زيادة استخدام محاسبة القيمة العادلة، ولكن دون إجراء مقاصة بين تغيرات القيمة العادلة لأداة التحوط؛

(ب) ما إذا كان هناك سبب تجاري لأوزان معينة للبند المُتحوط له ولأداة التحوط، حتى ولو كان ذلك يحدث عدم فاعلية تحوط. على سبيل المثال، تدخل المنشأة في أداة تحوط وتسم كمية من أداة التحوط التي هي ليست الكمية التي حددتها على أنها أفضل تحوط للبند المُتحوط له لأن الحجم القياسي لأدوات التحوط لا يسمح لها بالدخول في تلك الكمية تحديدا من أداة التحوط ("إصدار حجم إجمالي"). مثال ذلك منشأة تحوط ١٠٠ طن من مشتريات البن بعقود بن مستقبلية قياسية حجم العقد فيها ٣٧,٥٠٠ (رطل). تستطيع المنشأة فقط استخدام إما خمسة أو ستة عقود (ما يعادل ٨٥,٠ و١٠٢,١ طنا على التوالي) لتحوط حجم شراء ١٠٠ طنا. وفي تلك الحالة، فإن المنشأة تسم علاقة التحوط باستخدام نسبة التحوط التي تنتج عن عدد عقود البن المستقبلية التي تستخدمها فعليا، لأن عدم فاعلية التحوط الناتجة عن عدم التماثل في أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط لا تؤدي إلى نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط.

وتيرة تقويم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

ب١٢.٤.٦ يجب على المنشأة في بداية علاقة التحوط، وعلى أساس مستمر، تقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. وفي الحد الادنى، يجب على المنشأة القيام بالتقويم المستمر في كل فترة تقرير أو عند وجود تغير مهم في الظروف يؤثر على متطلبات فاعلية التحوط، أيهما يحدث أولا. يتعلق التقويم بالتوقعات بشأن فاعلية التحوط ولذلك يكون تطلعياً للمستقبل فقط.

طرق تقويم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

ب١٣.٤.٦ لا يحدد هذا المعيار طريقة لتقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام طريقة تأخذ في الحسبان الخصائص ذات الصلة بعلاقة التحوط بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط. واعتمادا على تلك العوامل، يمكن أن تكون الطريقة وصفية أو كمية.

ب١٤.٤.٦ على سبيل المثال، عندما تكون الشروط الأساسية (مثل المبلغ الاسمي، والاستحقاق والأساس) لأداة التحوط والبند المُتحوط له متطابقة أو تم ضبطها إلى حد كبير، فقد يكون من الممكن للمنشأة أن تخلص بناءً على تقويم وصفي لتلك الشروط الأساسية إلى أن لكل من أداة التحوط والبند المُتحوط له قيم سوف تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس جراء المخاطر نفسها وعليه فإنه توجد علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (أنظر الفقرات ب٤.٤.٦ – ب٦.٤.٦).

ب١٥.٤.٦ إن حقيقة أن مشتقة تُعد مجزية أو غير مجزية عندما يتم وسمها على أنها أداة تحوط لا يعني –في حد ذاته – أن التقويم الوصفي غير مناسب. وما إذا كانت عدم فاعلية التحوط الناشئة عن تلك الحقيقة يمكن أن يكون لها أهمية لا يستوعبها التقويم الوصفي بشكل كاف فإن ذلك يعتمد على الظروف.

ب١٦.٤.٦ وفي المقابل، إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له لم يتم ضبطها إلى حد كبير، فهناك زيادة في مستوى عدم التأكد حول مدى المقاصة. وتبعا لذلك، تزداد صعوبة توقع فاعلية التحوط خلال أجل علاقة التحوط. وفي مثل تلك الحالة، قد يكون ممكنا فقط للمنشأة أن تخلص بناءً على تقويم كمي إلى وجود علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (أنظر الفقرات ب٤.٤.٦ – ب٦.٤.٦). وفي بعض الحالات، قد يلزم التقويم الكمي أيضاً لتقويم ما إذا كانت نسبة التحوط المستخدمة في وسم علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (أنظر الفقرات ب٩.٤.٦ – ب١١.٤.٦). ويمكن للمنشأة استخدام الطرق نفسها أو طرق مختلفة لهذين الغرضين المختلفين.

ب١٧٠٤٠٦ إذا كان هناك تغيرات في الظروف تؤثر على فاعلية التحوط، فقد يكون على المنشأة تغيير طريقة تقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط لضمان أن الخصائص ذات الصلة بعلاقة التحوط، بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط، لا تزال مستوعبة.

ب١٨٠٤٠٦ إن إدارة مخاطر المنشأة هي المصدر الرئيس للمعلومات للقيام بتقويم ما إذا كانت علاقة تحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. ويعني هذا أن معلومات (أو تحليل) الإدارة المستخدمة لأغراض اتخاذ القرار يمكن استخدامها كأساس لتقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

ب١٩٠٤٠٦ يتضمن توثيق المنشأة لعلاقة التحوط الكيفية التي ستقوِّم بها متطلبات فاعلية التحوط، بما في ذلك الطريقة أو الطرق المستخدمة. ويجب تحديث توثيق علاقة التحوط بأية تغييرات في الطرق (أنظر الفقرة ب١٧٠٤٠٦).

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة (القسم ٥.٦)

ب١٠٥٠٦ من أمثلة تحوط القيمة العادلة التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين بمعدل فائدة ثابت والتي تنشأ عن التغيرات في معدلات الفائدة. ومثل هذا التحوط يمكن الدخول فيه من قبل المصدر أو من قبل حامل الأداة.

ب٢٠٥٠٦ الغرض من تحوط التدفق النقدي هو تأجيل المكسب أو الخسارة من أداة التحوط إلى فترة أو فترات تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الربح أو الخسارة. ومثال على تحوط تدفق نقدي هو استخدام المقايضة لتغيير دين بمعدل فائدة معوم (سواء تم قياسه بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة) إلى دين بمعدل فائدة ثابت (أي تحوط معاملة مستقبلية تكون التدفقات النقدية التي يتم التحوط لها فيها هي دفعات الفائدة المستقبلية). وفي المقابل، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، هو مثال على بند لا يمكن أن يُعد البند المُتحوط له في تحوط تدفق نقدي، لأن أي مكسب أو خسارة من أداة التحوط يمكن تأجيله لا يمكن إعادة تصنيفه -بشكل مناسب - ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة يحقق فيها المقاصة. وللسبب نفسه، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر لا يمكن أيضاً أن يكون بندا مُتحوط له في تحوط تدفق نقدي.

ب٣٠٥٠٦ إن تحوط ارتباط ملزم (على سبيل المثال تحوط من التغير في سعر وقود يتعلق بارتباط تعاقدي غير مُثبت من قبل منشأة مرفق كهرباء لشراء وقود بسعر ثابت) يعد تحوطا من التعرض لتغير في القيمة العادلة. وبناء عليه، فإن مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. وبالرغم من ذلك، وفقاً للفقرة ٤٠٥٠٦، فإن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط ملزم يمكن من ناحية أخرى المحاسبة عنه على أنه تحوط تدفق نقدي.

قياس فاعلية التحوط

ب٤٠٥٠٦ عند قياس فاعلية التحوط، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. وتبعا لذلك، فإن المنشأة تحدد قيمة البند المُتحوط له على أساس القيمة الحالية ولذلك فإن التغير في قيمة البند المُتحوط له يتضمن أيضاً أثر القيمة الزمنية للنقود.

ب٥٠٥٠٦ لحساب التغير في قيمة البند المُتحوط له لغرض قياس عدم فاعلية التحوط، يمكن للمنشأة استخدام مشتقة لها شروط تطابق الشروط الاساسية للبند المُتحوط له (ويشار إليها عادة على أنها 'مشتقة افتراضية')، على سبيل المثال، لتحوط معاملة توقع، يتم تعييرها باستخدام مستوى السعر (أو المعدل) المُتحوط له. على سبيل المثال، إذا كان التحوط من مخاطر ذات جانبين عند المستوى الحالي للسوق، فإن المشتقة الافتراضية تمثل عقداً آجلاً افتراضياً يتم تعييره

ليكون له قيمة صفرية عند وسم علاقة التحوط. وإذا كان التحوط، على سبيل المثال، من مخاطر ذات جانب واحد، فإن المشتقة الافتراضية تمثل القيمة الحقيقية لخيار افتراضي يكون عند وسم علاقة التحوط مجزياً إذا كان مستوى السعر المُتحوط له هو المستوى الحالي في السوق، أو غير مجزٍ إذا كان مستوى السعر المُتحوط له أعلى (أو لتحوط مركز طويل أقل) من المستوى الحالي في السوق. واستخدام مشتقة افتراضية هي طريقة ممكنة لحساب التغير في قيمة البند المُتحوط له. وتعد المشتقة الافتراضية نسخة طبق الأصل من البند المُتحوط له، وعليه فإنه ينتج عنها نفس النتيجة كما لو كان التغير في القيمة قد تم تحديده من خلال منهج مختلف. وعليه، فإن استخدام 'مشتقة افتراضية' ليست طريقة في حد ذاتها ولكنها وسيلة حسابية يمكن استخدامها –فقط– لحساب قيمة البند المُتحوط له. وتبعا لذلك، فإن 'المشتقة الافتراضية' لا يمكن استخدامها لتضمين ميزات في قيمة البند المُتحوط له توجد فقط في أداة التحوط (ولكنها لا توجد في البند المُتحوط له). ومثال على ذلك، دين مُقوم بعملة أجنبية (بغض النظر عما إذا كان دينا بمعدل فائدة ثابت أو معدل فائدة متغير). وعند استخدام مشتقة افتراضية لحساب التغير في قيمة مثل هذا الدين أو لحساب القيمة الحالية للتغير المتراكم في تدفقاته النقدية، فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن ببساطة أن تتضمن عبءً مقابل مبادلة عملات مختلفة حتى لو كانت المشتقات الفعلية التي يتم بموجبها مبادلة العملات المختلفة تتضمن مثل هذا العبء (على سبيل المثال مقايضات معدلات الفائدة للعملات).

ب٦٠٥٠٦ يمكن –أيضاً– استخدام التغير في قيمة البند المُتحوط له الذي يتم تحديده باستخدام مشتقة افتراضية لغرض تقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

إعادة التوازن لعلاقة التحوط والتغييرات في نسبة التحوط

ب٧٠٥٠٦ يشير إعادة التوازن إلى التعديلات التي يتم إجراؤها على الكميات الموسومة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط في علاقة تحوط موجودة بالفعل لغرض الحفاظ على نسبة تحوط تلتزم بمتطلبات فاعلية التحوط. ولا تشكل التغييرات في الكميات الموسومة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط لغرض مختلف إعادة توازن لغرض هذا المعيار.

ب٨٠٥٠٦ تتم المحاسبة عن إعادة التوازن على أنها استمرار لعلاقة التحوط وفقاً للفقرات ب٩٠٥٠٦ – ب٢١٠٥٠٦. وعند إعادة التوازن، فإن عدم فاعلية التحوط لعلاقة التحوط يتم تحديدها وإثباتها فورا قبل تعديل علاقة التحوط.

ب٩٠٥٠٦ يسمح تعديل نسبة التحوط للمنشأة بالاستجابة للتغيرات في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تنشأ عن أسسهما وعن متغيرات المخاطر. على سبيل المثال، علاقة تحوط يكون فيها لأداة التحوط والبند المُتحوط له تغيرات في أساسين مختلفين ولكن مترابطين استجابة لتغير في العلاقة بين هذين الأساسين (على سبيل المثال مؤشرات مرجعية أو معدلات أو أسعار مختلفة ولكنها مترابطة). وعليه، فإن إعادة التوازن تسمح باستمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التحوط.

ب١٠٠٥٠٦ على سبيل المثال، تتحوط المنشأة من تعرض للعملة الأجنبية "أ" باستخدام مشتقة عملة تُعد مرجعاً للعملة الأجنبية "ب" والعملتين الأجنبيتين "أ" و "ب" مرتبطتان (أي أن سعر صرفهما باق ضمن حزمة أو بسعر صرف يحدده بنك مركزي أو سلطة أخرى). وإذا تغير سعر الصرف بين العملة الاجنبية "أ" والعملة الأجنبية "ب" (أي تم تحديد حزمة جديدة أو سعر جديد)، فإن إعادة التوازن إلى علاقة التحوط لتعكس سعر الصرف الجديد تضمن أن علاقة التحوط ستستمر لاستيفاء متطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط في الظروف الجديدة. وفي المقابل، إذا حدث تعثر في سداد مشتقة العملة، فإن تغيير نسبة التحوط لا يضمن أن علاقة التحوط ستستمر في استيفاء متطلب فاعلية التحوط. وعليه، فإن إعادة التوازن لا يسهل استمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل لا يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التحوط.

ب١١.٥.٦ لا يشكل كل تغيير في مدى المقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط والقيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُتحوط له تغيرا في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له. تُقوِّم المنشأة بتحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي توقعت أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها وتُقوِّم ما إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة:

(أ) تتذبذب حول نسبة التحوط، التي تبقى صالحة (أي تستمر في التعبير –بشكل مناسب –عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له)؛ أو

(ب) تمثل مؤشراً على أن نسبة التحوط لم تعد تعبر –بشكل مناسب –عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له.

تقوم المنشأة بهذا التقويم على ضوء متطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط، أي ضمان أن علاقة التحوط لا تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط الذي يحدث عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم إثباتها أم لا) الذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. عليه، فإن هذا التقويم يتطلب اجتهاداً.

ب١٢.٥.٦ التذبذب حول نسبة تحوط ثابته (وعليه عدم فاعلية التحوط ذات الصلة) لا يمكن تقليله من خلال تعديل نسبة التحوط استجابة لكل نتيجة بمفردها. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، فإن التغير في مدى المقاصة يُعد مسألة قياس وإثبات عدم فاعلية التحوط ولكنه لا يتطلب إعادة التوازن.

ب١٣.٥.٦ في المقابل، إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة تبين أن التذبذب يكون حول نسبة تحوط تختلف عن نسبة التحوط المستخدمة حاليا لعلاقة التحوط تلك، أو أن هناك اتجاه يبتعد عن نسبة التحوط تلك، فإن عدم فاعلية التحوط لا يمكن تقليلها من خلال تعديل نسبة التحوط، في حين أن الإبقاء على نسبة التحوط سينتج عنه –بشكل متزايد –عدم فاعلية تحوط. عليه، ففي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت علاقة التحوط تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط والذي يحدث عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم إثباته أم لا) والذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وإذا تم تعديل نسبة التحوط، فإنها تؤثر أيضاً في قياس وإثبات عدم فاعلية التحوط لأن عدم فاعلية التحوط، عند إعادة الموازنة، يجب تحديدها وإثباتها فورا قبل تعديل علاقة التحوط وفقاً للفقرة ب٨.٥.٦.

ب١٤.٥.٦ تعني إعادة التوازن، لأغراض المحاسبة عن التحوط، أنه يجب على المنشأة، بعد بداية علاقة التحوط تعديل كميات كل من أداة التحوط أو البند المُتحوط له استجابة للتغيرات في الظروف التي تؤثر على نسبة التحوط تلك. وعادة يجب أن يعكس ذلك التعديل التعديلات في كميات أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تستخدمها فعليا. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات البند المُتحوط له أو أداة التحوط التي تستخدمها بالفعل إذا:

(أ) كانت نسبة التحوط التي تنتج عن التغيرات في كميات أداة التحوط أو البند المُتحوط له التي تستخدمها المنشأة فعليا تعكس عدم توازن يحدث عدم فاعلية تحوط يمكن ان تنتج عنها نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط؛ أو

(ب) احتفظت المنشأة بكميات من أداة التحوط والبند المتحوط له التي تستخدمها فعليا، ينتج عنها نسبة تحوطن في الظروف المستجدة، تعكس عدم توازن يحدث عدم فاعلية تحوط يمكن أن تؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط (أي يجب على المنشأة الا تحدث عدم توازن عن طريق الحذف لتعديل نسبة التحوط).

ب٦.٥.١٥ لا تنطبق إعادة التوازن إذا تغير هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تحوط. وبدلا من ذلك، فإن المحاسبة عن التحوط لعلاقة التحوط تلك يجب عدم الاستمرار فيها (رغم أن المنشأة قد تقوم بوسم علاقة تحوط جديدة تشمل أداة التحوط أو البند المتحوط له في علاقة التحوط السابقة كما هو موضح في الفقرة ب٦.٥.٢٨).

ب٦.٥.١٦ إذا تمت إعادة التوازن إلى علاقة تحوط، فإن التعديل على نسبة التحوط يمكن أن يتأثر من أوجه مختلفة:

(أ) أن وزن البند المتحوط له يمكن زيادته (وهو ما يقلل في نفس الوقت وزن أداة التحوط) من خلال:

(١) زيادة حجم البند المتحوط له؛ أو

(٢) إنقاص حجم أداة التحوط.

(ب) يمكن زيادة وزن أداة التحوط (وهو ما يقلل في الوقت نفسه وزن البند المتحوط له) من خلال:

(١) زيادة حجم أداة التحوط؛ أو

(٢) أنقاص حجم البند المتحوط له.

تشير التغييرات في الحجم إلى الكميات التي تُعد جزءً من علاقة التحوط. وعليه فإن النقصان في الأحجام لا يعني بالضرورة أن البنود أو المعاملات لم تعد موجودة، أو أنها لم تعد من المتوقع أن تحدث، ولكنه يعني أنها ليست جزءً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، فإن إنقاص حجم أداة التحوط يمكن أن ينتج عنه احتفاظ المنشأة بمشتقة، ولكن جزءً منها فقط قد يبقى أداة تحوط في علاقة تحوط. ويمكن أن يحدث ذلك إذا كان إعادة التوازن يمكن أن يتأثر -فقط - بتخفيض حجم أداة التحوط في علاقة التحوط، ولكن مع احتفاظ المنشأة بالحجم الذي لم يعد هناك حاجة له. وفي تلك الحالة، فإن ذلك الجزء غير الموسوم من المشتقة ستتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (ما لم يكن قد تم وسمه على أنه أداة تحوط في علاقة تحوط مختلفة).

ب٦.٥.١٧ إن تعديل نسبة التحوط من خلال زيادة حجم البند المتحوط له لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وقياس التغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له التي تتعلق بالحجم الذي تم وسمه في السابق يبقى أيضا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البند المتحوط له، من تاريخ إعادة التوازن، تتضمن أيضاً التغير في القيمة للحجم الإضافي من البند المتحوط له. ويتم قياس هذه التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلا من التاريخ الذي تم فيه وسم علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت -في الأصل - لحجم قدره ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة (السعر الآجل عند بداية علاقة التحوط) وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن في وقت كان فيه السعر الآجل ٩٠ وحدة عملة، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن يشمل شريحتين: ١٠٠طن مُتحوط لها بسعر ٨٠ وحدة عملة و١٠ أطنان مُتحوط لها بسعر ٩٠ وحدة عملة.

ب٦.٥.١٨ إن تعديل نسبة التحوط من خلال تخفيض حجم أداة التحوط لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط التي تتعلق بالحجم الذي يستمر وسمه يبقى أيضاً غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي تم إنقاص أداة التحوط بمقداره لم يعد جزءً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت ابتداءً من مخاطر السعر لسلعة باستخدام حجم مشتق قدره ١٠٠ طن على أنه أداة التحوط وقامت بتخفيض ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن مبلغا اسميا من ٩٠ طنا من أداة التحوط سيتبقى (أنظر الفقرة ب٦.٥.١٦ لنتائج ذلك على الحجم المشتق (أي ١٠ أطنان) الذي لم يعد جزء من علاقة التحوط).

ب١٩٫٥٫٦ لا يؤثر تعديل نسبة التحوط من خلال زيادة حجم أداة التحوط على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط التي تتعلق بالحجم الذي تم وسمه في السابق يبقى أيضا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط تتضمن أيضاً التغيرات في قيمة الحجم الإضافي من أداة التحوط. ويتم قياس التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلا من التاريخ الذي تم فيه وسم علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت ابتداءً من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق ١٠٠ طن على أنه أداة تحوط وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن أداة التحوط بعد إعادة التوزن ستشمل إجمالي حجم مشتق قدرة ١١٠ أطنان. والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط هو إجمالي التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي تشكل إجمالي حجم قدرة ١١٠ أطنان. ويمكن أن يكون لهذه المشتقات (ويحتمل جدا) شروط أساسية مختلفة، مثل أسعارهم الآجلة، نظراً لأنه قد تم الدخول فيها في أوقات مختلفة (بما في ذلك احتمال وسم مشتقات في علاقات التحوط بعد إثباتها الأولي).

ب٢٠٫٥٫٦ لا يؤثر تعديل نسبة التحوط من خلال تخفيض حجم البند المتحوط له على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وقياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له التي تتعلق بالحجم الذي يستمر وسمه يبقى أيضاً غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي يتم به تخفيض البند المتحوط له لم يعد جزءً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا تحوطت المنشأة -ابتداءً حجم ١٠٠طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة وخفضت ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن سيكون ٩٠ طنا مُتحوط لها بمبلغ ٨٠ وحدة عملة. أما ١٠ أطنان من البند المتحوط له التي لم تعد جزءً من علاقة التحوط فتتم المحاسبة عنها وفقاً لمتطلبات عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط (أنظر الفقرات ٦٫٥٫٦ - ٧٫٥٫٦ والفقرات ب٢٢٫٥٫٦ – ب٢٨٫٥٫٦).

ب٢١٫٥٫٦ عند إعادة التوازن لعلاقة تحوط، يجب على المنشأة تحديث تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها (المتبقي) (أنظر الفقرة ب٢٫٤٫٦). يجب تحديث توثيق علاقة التحوط بناء على ذلك.

عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط

ب٢٢٫٥٫٦ يتم تطبيق عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط –بأثر مستقبلي – من التاريخ الذي لم تعد فيه ضوابط التأهل مستوفاة.

ب٢٣٫٥٫٦ لا يجوز للمنشأة إلغاء وسم علاقة تحوط وبالتالي عدم الاستمرار في علاقة التحوط التي:

(أ) لا تزال تستوفي هدف إدارة المخاطر على الأساس التي تأهلت بناءً عليه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لا تزال تتابع هدف إدارة المخاطر)؛

(ب) تستمر في استيفاء جميع أسس التأهل الآخرى (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة موازنة لعلاقة التحوط، إذا كان ذلك هو الحال).

ب٢٤٫٥٫٦ لأغراض هذا المعيار، تختلف استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر عن أهدافها من إدارة المخاطر. يتم وضع استراتيجية إدارة المخاطر على أعلى مستوى تقرر عنده المنشأة كيفية إدارتها للمخاطر. عادة، تحدد استراتيجيات إدارة المخاطر المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتبين كيفية استجابة المنشأة لها. وتكون استراتيجية إدارة المخاطر –عادة – قائمة لفترة أطول وقد تتضمن بعض المرونة للتفاعل مع التغيرات في الحالات التي تحدث عنما تكون الاستراتيجية قائمة (على سبيل المثال، معدل فائدة مختلف أو مستويات مختلفة لأسعار سلعة ينتج عنها مدى مختلف للتحوط).

وتحدد هذه الاستراتيجية وثيقة عامة تنتظم في المنشأة من خلال سياسات تحتوي إرشادات أكثر تحديدا. وفي المقابل، فإن هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تحوط ينطبق على مستوى علاقة التحوط. فهو يتعلق بكيفية استخدام أداة التحوط المحددة التي تم وسمها في التحوط من تعرض محدد تم وسمه على أنه البند المتحوط له. عليه، فإن استراتيجية إدارة المخاطر يمكن أن تشمل العديد من علاقات التحوط التي تتعلق أهداف إدارة مخاطرها بتنفيذ استراتيجية إدارة المخاطر الشاملة تلك. على سبيل المثال:

(أ) منشأة لديها استراتيجية لإدارة تعرضها لمعدل الفائدة على تمويل دين يحدد نطاقات للمنشأة ككل لمزيج بين تمويل بمعدل فائدة متغير وبمعدل فائدة ثابت. والاستراتيجية هي الحفاظ على ما بين ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة من الدين عند معدلات ثابتة. تقرر المنشأة من حين لآخر كيفية تنفيذ هذه الاستراتيجية (أي أين تضع نفسها ضمن نطاق بين نسبة ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة للتعرض لمعدل فائدة ثابت) وهو ما يعتمد على مستوى معدلات الفائدة. وإذا كانت معدلات الفائدة منخفضة تحدد المنشأة الفائدة لدين أكثر مما هو عندما تكون معدلات الفائدة مرتفعة. ودين المنشأة هو ١٠٠ وحدة عملة لدين بمعدل فائدة متغير تتم مقايضة ٣٠ وحدة عملة منه بتعرض معدل فائدة ثابت. تستفيد المنشأة من معدلات الفائدة المنخفضة لإصدار دين إضافي بمبلغ ٥٠ وحدة عملة لتمويل استثمار رئيس تقوم به المنشأة بإصدار سند بمعدل فائدة ثابت. وعلى ضوء معدلات الفائدة المنخفضة، تقرر المنشأة تحديد تعرضها لمعدل الفائدة الثابت بـ ٤٠ في المائة من إجمالي الدين بتخفيض ٢٠ وحدة عملة من المدى الذي تحوطت من تعرضها في السابق بمعدل الفائدة المتغير، مما ينتج عنه تعرض لمعدل فائدة ثابت بمبلغ ٦٠ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، تبقى استراتيجية إدارة المخاطر دون تغيير. وبالرغم من ذلك، في المقابل فإن تنفيذ المنشأة لتلك الاستراتيجية قد تغير ويعني هذا أنه، لـ ٢٠ وحدة عملة من التعرض لمعدل فائدة متغير الذي تم التحوط له في السابق، يكون هدف إدارة المخاطر قد تغير (أي على مستوى علاقة التحوط). وتبعا لذلك، ففي هذه الحالة يجب عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لمبلغ ٢٠ وحدة عملة من التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق. وقد ينطوي ذلك على تخفيض مركز المقايضة بمبلغ اسمي ٢٠ وحدة عملة ولكن، تبعاً للظروف، قد تحتفظ المنشأة بحجم المقايضة ذلك، على سبيل المثال، وقد تستخدمه للتحوط من تعرض مختلف أو قد يصبح جزءً من سجل تداول. وفي المقابل، إذا قايضت المنشأة بدلا من ذلك جزءً من دينها الجديد بمعدل الفائدة الثابت بتعرض لمعدل فائد متغير، فإنه يجب الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لتعرضها لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق.

(ب) بعض التعرضات تنتج عن المراكز التي تتغير بشكل متكرر، على سبيل المثال، مخاطر معدل الفائدة من محفظة أدوات دين مفتوحة. إن إضافة أدوات دين جديدة وإلغاء إثبات أدوات دين بشكل مستمر يغير ذلك التعرض (أي أنه يختلف عن مجرد تسيير مركز يبلغ تاريخ الاستحقاق). وهذه عملية ديناميكية لا يبقى فيها لا التعرض ولا أدوات التحوط المستخدمة لإدارته هي ذاتها لوقت طويل. وتبعا لذلك، فإن المنشأة التي لديها مثل هذا التعرض تعدل بشكل متكرر أدوات التحوط المستخدمة لإدارة مخاطر معدل الفائدة كلما تغير التعرض. على سبيل المثال، فإن أدوات الدين التي يتبقى لتاريخ استحقاقها ٢٤ شهرا يتم وسمها على أنها البند المتحوط له من مخاطر معدل الفائدة لمدة ٢٤ شهرا. ونفس الإجراء ينطبق على الحزم الزمنية أو فترات الاستحقاق الآخرى. وبعد فترة زمنية قصيرة لا تستمر المنشأة في جميع، أو بعض أو جزء من علاقات التحوط التي تم وسمها في السابق لفترات استحقاق، وتقوم بوسم علاقات تحوط جديدة لفترات استحقاق على أساس حجمها وأدوات التحوط التي تكون موجودة في ذلك الوقت. يعكس عدم الاستمرار في علاقات التحوط في هذه الحالة علاقات التحوط تلك التي تم تأسيسها بشكل تبحث فيه المنشأة عن أداة تحوط جديدة وبند متحوط

له جديد بدلا من أداة التحوط والبند المتحوط له اللذين تم وسمهما في السابق. وتبقى استراتيجية إدارة المخاطر هي نفسها، ولكن ليس هناك هدف لإدارة مخاطر يستمر لعلاقات التحوط تلك التي تم وسمها في السابق، والتي بناءً عليه لم تعد موجودة. في مثل هذه الحالة، ينطبق عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط إلى المدى الذي يكون فيه هدف إدارة المخاطر قد تغير. ويعتمد ذلك على وضع المنشأة، وقد يؤثر، على سبيل المثال، على جميع علاقات التحوط أو على البعض منها فقط لفترة استحقاق، أو على جزء من علاقة تحوط فقط.

(ج) منشأة لديها استراتيجية لإدارة المخاطر تدير بموجبها مخاطر العملة الأجنبية لمبيعات متوقعة والمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة عنها. وضمن تلك الاستراتيجية تدير المنشأة مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط محددة فقط حتى وقت إثبات المبلغ المستحق التحصيل. وبعدها لا تعود المنشأة تدير مخاطر العملة الاجنبية على أساس علاقة التحوط المحددة تلك. وبدلا من ذلك، فإنها تديرها مع مخاطر العملة الأجنبية من المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد والمشتقات (التي لا تتعلق بمعاملات متوقعة لا تزال معلقة) المقومة بنفس العملة الأجنبية. ولأغراض محاسبية، فإن هذا الإجراء يعمل كتحوط "طبيعي" لأن المكاسب والخسائر من مخاطر العملة الأجنبية من جميع تلك البنود يتم إثباتها فورا ضمن الربح أو الخسارة. وتبعا لذلك، ولأغراض محاسبية، فإذا تم وسم علاقة التحوط حتى تاريخ السداد، فيجب عدم استمرارها عندما يتم إثبات المبلغ المستحق التحصيل، لأن هدف إدارة المخاطر لعلاقة التحوط الأصلية لم يعد ينطبق. إن مخاطر العملة الأجنبية تتم إدارتها الان ضمن نفس الاستراتيجية ولكن على أساس مختلف. وفي المقابل، فإذا كان لدى المنشأة هدف إدارة مخاطر مختلف وكانت تدير مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط مستمرة لمبلغ المبيعات المتوقعة تلك والمبلغ المستحق التحصيل حتى تاريخ التسوية، فإن المحاسبة عن التحوط ستستمر حتى ذلك التاريخ.

ب٦.٥.٢٥ يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط على:

(أ) علاقة التحوط في مجملها؛ أو

(ب) جزء من علاقة التحوط (وهو ما يعني أن المحاسبة عن التحوط تستمر للفترة المتبقية من علاقة التحوط).

ب٦.٥.٢٦ يتم عدم استمرار علاقة التحوط في مجملها عندما لا تعود، ككل، تستوفي ضوابط التأهل. على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تعود علاقة التحوط تستوفي هدف إدارة المخاطر بناءً على الأساس الذي تأهلت بموجبه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لم تعد تتابع هدف إدارة المخاطر)؛ أو

(ب) أن يكون قد تم بيع أداة أو أدوات التحوط أو إنهاؤها (بالنسبة إلى الحجم بكامله الذي كان جزءً من علاقة التحوط)؛ أو

(ج) عندما لا تعود هناك علاقة اقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط أو أن اثر المخاطر الائتمانية بدأ يهيمن على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة.

ب٦.٥.٢٧ يتم عدم استمرار جزء من علاقة تحوط (وتستمر المحاسبة عن التحوط للجزء المتبقي منها) عندما يتوقف فقط جزء من علاقة التحوط عن استيفاء ضوابط التحوط. على سبيل المثال:

(أ) عند إعادة التوازن لعلاقة التحوط، فإن نسبة التحوط قد يتم تعديلها بشكل لا يعود معه بعض من حجم البند المتحوط له جزءً من علاقة التحوط (أنظر الفقرة ب٦.٥.٢٠)، وعليه لا تستمر المحاسبة عن التحوط فقط لذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد جزءً من علاقة التحوط؛ أو

(ب) عندما لا يعود حدوث بعض من حجم البند المتحوط له الذي هو معاملة متوقعة (أو مكون لها) محتملا إلى حد كبير، فإن المحاسبة عن التحوط لا تستمر فقط لذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد حدوثه محتملا إلى حد كبير. وبالرغم من ذلك، إذا كان لدى المنشأة سجل تاريخي من القيام بوسم تحوطات معاملات متوقعة ومن ثم تقرر لاحقا أن معاملات التوقع لم يعد متوقعا حدوثها، فإن قدرة المنشأة على التنبؤ - بشكل دقيق -بمعاملات التوقع تكون محل شك عند التنبؤ بمعاملات متوقعة مشابهة. وهذا يؤثر على تقويم ما إذا كان من المحتمل إلى حد كبير حدوث معاملات متوقعة مشابهة (أنظر الفقرة ٦.٣.٣) وعليه، ما إذا كانت مؤهلة على أنها بنود مُتحوط لها.

ب٦.٥.٢٨ تستطيع المنشأة وسم علاقة تحوط جديدة تشتمل على أداة تحوط أو بند متحوط له من علاقة تحوط سابقة لم يتم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لها (جزئيا أو بالكامل). وهذا لا يشكل استمرارا لعلاقة تحوط ولكن إعادة استئناف لها. على سبيل المثال:

(أ) أداة تحوط تتعرض لتدهور ائتماني شديد تستبدلها المنشأة بأداة تحوط جديدة. وهذا يعني أن علاقة التحوط الأصلية فشلت في تحقيق هدف إدارة المخاطر وعليه لم تستمر في مجملها. وقد تم وسم أداة التحوط الجديدة على أنها تحوط من نفس التعرض الذي تم التحوط له في السابق وتشكل علاقة تحوط جديدة. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية للبند المتحوط له يتم قياسها اعتبارا من، وبالرجوع إلى، تاريخ وسم علاقة التحوط الجديدة بدلا من التاريخ الذي تم فيه وسم علاقة التحوط الأصلية.

(ب) علاقة تحوط يتم عدم الاستمرار فيها قبل نهاية أجلها. ويمكن وسم أداة التحوط في علاقة التحوط تلك على أنها أداة التحوط في علاقة تحوط أخرى (على سبيل المثال عند تعديل نسبة التحوط عند إعادة التوازن بزيادة حجم أداة التحوط أو عند وسم علاقة تحوط جديدة كاملة).

المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

ب٦.٥.٢٩ يمكن لخيار أن يعد بأنه متعلق بفترة زمنية لأن قيمته الزمنية تمثل عبءً مقابل توفير حماية لحامل الخيار على مدى فترة من الزمن. وبالرغم من ذلك، فالجانب المهم للغرض من تقويم ما إذا كان خيار ما يتحوط معاملة أو بنداُ متحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية هما خصائص ذلك البند المتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الربح أو الخسارة. وعليه يجب على المنشأة تقويم نوع البند المتحوط له (أنظر الفقرة ٦.٥.١٥(أ)) على أساس طبيعة البند المتحوط له (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة):

(أ) تتعلق القيمة الزمنية لخيار ببند متحوط له متعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المتحوط له أنه معاملة طابع قيمتها الزمنية أنها تكاليف لتلك المعاملة. مثال ذلك، عندما تكون القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند متحوط له ينتج عنه إثبات بند يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة (على سبيل المثال، منشأة تتحوط شراء سلعة، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، مقابل مخاطر سعر السلعة وتدرج تكاليف المعاملة في القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج القيمة الزمنية للخيار في القياس الأولي للبند المتحوط له المعين، فإن القيمة الزمنية تؤثر على الربح أو الخسارة في نفس الوقت كتأثير البند المتحوط له. وبالمثل، فإن المنشأة التي تحوط بيع سلعة، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، تدرج القيمة الزمنية للخيار على أنها جزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه، فإن القيمة الزمنية يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في نفس فترة الإيراد من البيع المتحوط له).

(ب) القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند مُتحوط له متعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له أن القيمة الزمنية لها طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل المخاطر على مدى فترة زمنية معينة (ولكن البند المُتحوط له لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقاً للبند (أ)). على سبيل المثال، إذا تم التحوط لمخزون سلعة مقابل انخفاض القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام خيار سلعة بفترة عمر مقابلة، فإن القيمة الزمنية للخيار يتم تخصيصها على الربح أو الخسارة (أي يتم استنفادها على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. مثال آخر تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية مُتحوط لها لمدة ١٨ شهرا باستخدام خيار مبادلة عملات أجنبية، ينتج عنه تخصيص القيمة الزمنية للخيار على مدى فترة ١٨ شهرا.

ب٣٠.٥.٦ تؤثر خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُتحوط له على الربح أو الخسارة، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها استنفاد القيمة الزمنية لخيار يتحوط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية، وهو ما يتفق مع الفترة التي يمكن أن تؤثر خلالها القيمة الحقيقية للخيار على الربح أو الخسارة وفقاً للمحاسبة عن التحوط. على سبيل المثال، إذا تم استخدام خيار معدل فائدة (حد أعلى) لتوفير حماية مقابل الزيادات في مصروف الفائدة من سند بمعدل معوم، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها في الربح أو الخسارة على مدى نفس الفترة التي تؤثر خلالها أي قيمة حقيقية للحد الأعلى على الربح أو الخسارة:

(أ) إذا زادت تحوطات الحد الأعلى في معدلات الفائدة للسنوات الثلاث الأولى من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها على مدى السنوات الثلاث الأولى؛ أو

(ب) إذا كان الحد الأعلى خياراً له بداية آجلة يتحوط الزيادات في معدلات الفائدة لسنتين ولثلاث سنوات من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها خلال سنتين وثلاث سنوات.

ب٣١.٥.٦ تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ١٥.٥.٦ أيضاً على توليفة من خيار مشترى وخيار مكتوب (أحدهما خيار بيع والآخر خيار شراء) لها صافي قيمة زمنية صفرية في تاريخ وسمها على أنها أداة تحوط (يشار إليها عموما على أنها "طوق بتكلفة صفرية"). وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة إثبات أي تغيرات في القيمة الزمنية ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة الزمنية على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط صفراً. عليه، فإذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق بـ:

(أ) معاملة تتعلق ببند مُتحوط له، فإن مبلغ القيمة الزمنية في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو ذلك الذي تتم إعادة تصنيفه ضمن الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ١٥.٥.٦ (ب)) يكون صفراً.

(ب) بند متحوط له متعلق بفترة زمنية، فإن مصروف الاستنفاد المتعلق بالقيمة الزمنية يكون صفراً.

ب٣٢.٥.٦ تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة ١٥.٥.٦ فقط بقدر المدى الذي تكون فيه القيمة الزمنية متعلقة بالبند المُتحوط له (القيمة الزمنية التي تم ضبطها). تتعلق القيمة الزمنية لخيار بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للخيار (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُتحوط له. وعليه، إذا لم يكن قد تم بالكامل ضبط الشروط الأساسية للخيار والبند المُتحوط له، فيجب على المنشأة تحديد القيمة الزمنية التي تم ضبطها، أي كم من القيمة الزمنية التي تم تضمينها في العلاوة (القيمة الزمنية الفعلية) يتعلق بالبند المُتحوط له (وأنه وفقاً لذلك ينبغي معاملته وفقاً للفقرة ١٥.٥.٦). وتحدد المنشأة القيمة الزمنية التي تم ضبطها باستخدام تقويم الخيار الذي له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُتحوط له.

ب٦٫٥٫٣٣ إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية والقيمة الزمنية التي تم ضبطها تختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٦٫٥٫١٥ كما يلي:

(أ) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أعلى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية على أساس القيمة الزمنية التي تم ضبطها؛

(٢) المحاسبة عن الفروق في تغيرات القيمة العادلة بين القيمتين الزمنيتين ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أدنى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغييرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) القيمة الزمنية الفعلية؛

(٢) القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

يجب إثبات أي جزء متبقي من التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية الفعلية ضمن الربح أو الخسارة.

المحاسبة عن العنصر الآجل للعقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

ب٦٫٥٫٣٤ يمكن أن يعد عقد آجل على أنه متعلق بفترة زمنية لأن عنصره الآجل يمثل أعباءً لفترة زمنية (وهي الفترة التي يتم تحديدها له). وبالرغم من ذلك، فإن الجانب ذا الصلة بالغرض من تقويم ما إذا كانت أداة تحوط تتحوط معاملة أو بندا مُتحوطا له يتعلق بفترة زمنية هي خصائص ذلك البند المُتحوط لهن بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الربح أو الخسارة. وعليه، يجب على المنشأة تقويم نوع البند المُتحوط له (أنظر الفقرتين ٦٫٥٫١٦ و٦٫٥٫١٥ (أ)) على أساس طبيعة البند المُتحوط له (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة):

(أ) العنصر الآجل لعقد آجل يتعلق ببند مُتحوط له متعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له هي معاملة للعنصر الآجل لها طابع تكاليف لتلك المعاملة. مثال على ذلك عندما يكون العنصر الآجل يتعلق ببند مُتحوط له ينتج عنه إثبات بند يتضمن قياسه الأولي تكاليف معاملة (على سبيل المثال منشأة تتحوط شراء مخزون مُقوم بعملة أجنبية، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، مقابل مخاطر عملة أجنبية وتتضمن تكاليف معاملة ضمن القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج العنصر الآجل في القياس الأولي لبند التحوط المحدد، فإن العنصر الآجل يؤثر على الربح أو الخسارة في نفس الوقت الذي يؤثر فيه البند المُتحوط له. وبالمثل، فإن منشأة تتحوط بيع سلعة مقومة بعملة أجنبية مقابل مخاطر عملة أجنبية، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، تتضمن العنصر الآجل كجزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه فإن العنصر الآجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة في نفس الفترة التي يتم فيها إثبات الإيراد من البيع المُتحوط له).

(ب) يكون العنصر الآجل لعقد آجل متعلقا ببند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له هي أن العنصر الآجل له طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل مخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُتحوط له لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقاً للبند (أ)). على سبيل المثال، إذا تم تحوط مخزون سلعة مقابل التغيرات في القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام عقد سلعي آجل له عمر مقابل، فإن العنصر الآجل للعقد الآجل يتم تخصيصه للربح أو الخسارة (أي يتم استنفادة على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. مثال آخر تحوط صافي استثمار في عملية اجنبية مُتحوط لها لفترة ١٨ شهرا باستخدام عقد صرف عملة أجنبية آجل ينتج عنه تخصيص العنصر الآجل من العقد الآجل على مدى فترة الثمانية عشر شهرا تلك.

ب٦٠٥٠٣٥ تؤثر خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُتحوط له على الربح أو الخسارة، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها استنفاد العنصر الآجل من العقد الآجل الذي يتحوط بندا مُتحوطا له متعلقا بفترة زمنية، والذي يكون -أي الاستنفاد- على مدى الفترة التي يتعلق بها العنصر الآجل. على سبيل المثال، إذا كان عقد آجل يتحوط من التعرض للتقلب في معدلات فائدة ثلاثة أشهر لفترة ثلاثة أشهر تبدأ بعد ستة أشهر، فإن العنصر الآجل يتم استنفادة خلال الفترة التي تمتد من الشهر السابع إلى التاسع.

ب٦٠٥٠٣٦ تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من عقد آجل وفقاً للفقرة ٦٠٥٠١٦ أيضاً، إذا كان العنصر الآجل صفراً، في التاريخ الذي يتم فيه وسم العقد الآجل على أنه أداة التحوط. وفي تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة يمكن نسبتها إلى العنصر الآجل ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي يمكن نسبته إلى العنصر الآجل على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط صفراً. وعليه، فإذا كان العنصر الآجل من عقد آجل يتعلق بما بما يلي:

(أ) معاملة تتعلق ببند مُتحوط له، فإن المبلغ المتعلق بالعنصر الآجل في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو ذلك الذي تمت إعادة تصنيفه ضمن الربح أو الخسارة (أنظر الفقرتين ٦٠٥٠١٥(ب) و٦٠٥٠١٦) سيكون صفراً.

(ب) البند المُتحوط له المتعلق بفترة زمنية فإن مبلغ الاستنفاد المتعلق بالعنصر الآجل يكون صفراً.

ب٦٠٥٠٣٧ تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقاً للفقرة ٦٠٥٠١٦ فقط بقدر المدى الذي يكون فيه العنصر الآجل متعلقا بالبند المُتحوط له (العنصر الآجل الذي تم ضبطه). يكون العنصر الآجل من العقد الآجل متعلقا بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للعقد الآجل (مثل المبلغ الاسمي، والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُتحوط له. وعليه، فإذا لم تكن الشروط الأساسية للعقد الآجل والبند المُتحوط له قد تم ضبطها بالكامل، فيجب على المنشأة تحديد العنصر الآجل الذي تم ضبطة، أي كم من العنصر الآجل الذي تمت إضافته إلى العقد الآجل (العنصر الآجل الفعلي) يتعلق بالبند المُتحوط له (ولذلك يجب أن يعالج وفقاً للفقرة ٦٠٥٠١٦). وتحدد المنشأة العنصر الآجل الذي تم ضبطه باستخدام تقويم العقد الآجل الذي يكون له شروط أساسية تتطابق بالكامل مع البند المُتحوط له.

ب٦٠٥٠٣٨ إذا كان العنصر الآجل الفعلي والعنصر الآجل الذي تم ضبطه يختلفإن، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٦٠٥٠١٦ كالآتي:

(أ) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أكبر من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطة، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية على أساس العنصر الآجل الذي تم ضبطه؛

(٢) المحاسبة عن الفروق في التغيرات في القيمة العادلة بين العنصرين الآجلين ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أقل من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي؛

(٢) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الذي تم ضبطة.

يجب إثبات أي مبلغ متبقي من التغير في القيمة العادلة للعنصر الآجل الفعلي ضمن الربح أو الخسارة.

ب٦٠٥٠٣٩ عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من وسم تلك الأداة المالية على أنها أداة تحوط (أنظر الفقرة ٦٠٢٠٤(ب))، فإن إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات ب٦٠٥٠٣٤ – ب٦٠٥٠٣٨ تنطبق على الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها على العنصر الآجل من العقد الآجل.

تحوط مجموعة بنود (القسم ٦.٦)

تحوط صافي مركز

التأهل للمحاسبة عن التحوط ووسم صافي مركز

ب٦.٦.١ يكون صافي مركز مؤهلا للمحاسبة عن التحوط فقط إذا كانت المنشأة تتحوط على أساس صافٍ لأغراض إدارة المخاطر. وتحديد ما إذا كانت المنشأة تتحوط بهذه الطريقة أم لا هو موضوع حقائق (وليس فقط مجرد إقرار أو توثيق). وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تطبيق المحاسبة عن التحوط على أساس صافٍ فقط لتحقيق نتيجة محاسبية معينة إذا لم تكن تلك النتيجة تعكس منهج المنشأة لإدارة المخاطر. يجب أن يشكل تحوط صافي المركز جزءً من الاستراتيجية الموضوعة لإدارة المخاطر. وعادة، ما تتم المصادقة على هذه الاستراتيجية من قبل كبار موظفي الإدارة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

ب٦.٦.٢ على سبيل المثال، لدى المنشأة أ، التي عملتها الوظيفية هي عملتها المحلية، ارتباط ملزم بدفع ١٥٠،٠٠٠ وحدة عملة أجنبية مقابل مصروفات الإعلان بعد تسعة أشهر والتزام ملزم ببيع بضاعة تامة الصنع بمبلغ ١٥٠،٠٠٠ وحدة عملة أجنبية بعد ١٥ شهرا. تدخل المنشأة أ في مشتقة بالعملة الأجنبية تقوم بتسويتها بعد تسعة أشهر تحصل بموجبها على ١٠٠ وحدة عملة أجنبية وتدفع ٧٠ وحدة عملة. وليس لدى المنشأة أ تعرضات أخرى للعملة الأجنبية. وعليه، فإن المنشأة أ لا تستطيع تطبيق المحاسبة عن التحوط لعلاقة تحوط بين مشتقة عملة أجنبية وصافي مركز بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية (يتكون من ارتباط شراء ملزم بمبلغ ١٥٠،٠٠٠ وحدة عملة أجنبية - أي خدمات إعلان - و١٤٩٩٠٠وحدة عملة أجنبية (من ١٥٠،٠٠٠ وحدة عملة أجنبية) من ارتباط البيع الملزم) لفترة تسعة أشهر.

ب٦.٦.٣ إذا لم تقم المنشأة أ بإدارة مخاطر العملة الأجنبية على أساس صافٍ ولم تدخل في مشتقة العملة الاجنبية (لأنها تزيد تعرضها لمخاطر العملة الأجنبية بدلا من تقليلها)، فإن المنشأة تكون عندئذ في مركز متحوط له طبيعي لتسعة أشهر. وعادة، فإن هذا المركز المُتحوط له لا ينعكس في القوائم المالية لأن المعاملات يتم إثباتها في فترات تقرير مختلفة في المستقبل. ويكون صافي المركز الصفري مؤهلا للمحاسبة عن التحوط فقط إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٦.٦.٦.

ب٦.٦.٤ عند وسم مجموعة بنود تشكل صافي مركز على أنها بند متحوط له، يجب على المنشأة وسم مجموعة البنود التي تتضمن البنود التي يمكن أن تشكل صافي المركز. ولا يسمح للمنشأة بوسم مبلغ مجرد غير محدد من صافي مركز. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد ٩ أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة اجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. لا تستطيع المنشأة وسم مبلغ مجرد لصافي مركز حتى ٢٠ وحدة عملة أجنبية. وبدلا من ذلك، يجب عليها وسم مبلغ مشتريات إجمالي ومبلغ مبيعات إجمالي ينشأ عنهما معا صافي المركز المُتحوط له. ويجب على المنشأة وسم إجمالي المراكز التي ينشأ عنها صافي المركز بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة.

تطبيق متطلبات فاعلية التحوط على تحوط صافي مركز

ب٦.٦.٥ عندما تقرر المنشأة ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦.٤.١(ج) عندما تتحوط صافي مركز، فإنه يجب عليها الأخذ في الحسبان التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز الذي له أثر مشابه كما هو لأداة التحوط المقترنة بتغير في القيمة العادلة من أداة التحوط. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ثمانية عشر

شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. تتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصاف المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف عملة أجنبية آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد ما إذا كانت متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦-٤-١(ج) قد تم استيفاؤها أم لا، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العلاقة بين:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل مع التغيرات في قيمة ارتباطات البيع الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية؛ وبين

(ب) التغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية.

ب٦-٦-٦ وبالمثل، إذا كان لدى المنشأة في المثال الوارد في الفقرة ب٦-٦-٥ صافي مركز صفر فإنها تأخذ في الحسبان العلاقة بين التغيرات في ارتباطات البيع الثابتة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية والتغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة ٦-٤-١(ج).

تحوطات التدفق النقدي التي تشكل صافي مر كز

ب٦-٦-٧ عندما تحوط المنشأة مجموعة من البنود التي لها مراكز مخاطر متقاصة (أي صافي مركز)، فإن التأهل للمحاسبة عن التحوط يعتمد على نوع التحوط. وإذا كان التحوط هو تحوط قيمة عادلة، فيجوز عندئذ أن يكون صافي المركز مؤهلا على أنه بند مُتحوط له. وبالرغم من ذلك، إذا كان التحوط هو تحوط تدفق نقدي، فعندئذ يمكن أن يكون صافي المركز فقط مؤهلا على أنه بند مُتحوط له إذا كان تحوطا من مخاطر عملة أجنبية وكان وسم صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع فيها أن تؤثر معاملات التوقع على الربح أو الخسارة ويحدد أيضاً طبيعتها وحجمها.

ب٦-٦-٨ على سبيل المثال، لدى منشأة صافي مركز يتكون من شريحة دنيا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية لمبيعات وشريحة دنيا بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة أجنبية لمشتريات. وكل من المبيعات والمشتريات مُقومة بنفس العملة الأجنبية. ولتحديد وسم صافي المركز المُتحوط له -بشكل كاف – تحدد المنشأة في التوثيق الأصلي لعلاقة التحوط أن المبيعات يمكن أن تكون من المنتج أ أو المنتج ب وأن المشتريات يمكن ان تكون آلات من النوع أ وآلات من النوع ب ومادة خام أ. تحدد المنشأة أيضاً أحجام المعاملات حسب طبيعة كل معاملة. وتوثق المنشأة أن الشريحة الدنيا للمبيعات (١٠٠ وحدة عملة أجنبية) مكونة من حجم مبيعات متوقعة من أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من المنتج أ وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من المنتج ب. إذا كان من المتوقع أن تؤثر أحجام تلك المبيعات على الربح أو الخسارة في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة ذلك في التوثيق، على سبيل المثال، أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج أ التي يتوقع أن تؤثر في الربح أو الخسارة في فترة التقرير الاولى وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج ب التي من المتوقع أن تؤثر في الربح أو الخسارة في فترة التقرير الثانية. توثق المنشأة أيضاً أن الشريحة الدنيا من المشتريات (١٥٠ وحدة عملة أجنبية) تتكون من أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات من النوع أ من الآلات، وأول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من النوع ب من الآلات وأول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من المادة الخام أ. إذا كان متوقعا أن تؤثر أحجام هذه المشتريات على الربح أو الخسارة في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة في التوثيق تفصيلات لأحجام المشتريات بحسب فترات التقرير التي يتوقع أن تؤثر فيها على الربح أو الخسارة (بمثل ما توثق به أحجام المبيعات). على سبيل المثال، فإن معاملة التوقع يتم تحديدها كما يلي:

(أ) أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع أ التي يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة من فترة التقرير الثالثة على مدى فترات التقرير العشر التالية؛

(ب) أول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع ب التي يتوقع أن تؤثر على الربح أو الخسارة من فترة التقرير الرابعة على مدى فترات التقرير العشرين التالية؛

(ج) أول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات المادة الخام التي يتوقع استلامها في فترة التقرير الثالثة وبيعها، أي تؤثر على الربح أو الخسارة في فترة التقرير تلك والفترة التالية.

يتضمن تحديد طبيعة أحجام معاملة التوقع جوانب مثل نمط الاستهلاك بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي هي من نفس النوع، إذا كانت طبيعة تلك البنود بحيث يمكن أن يختلف نمط الاستهلاك تبعا لكيفية استخدام المنشأة لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تستخدم بنود الالات من نوع أ في عمليتي إنتاج مختلفتين ينتج استهلاك بطريقة القسط الثابت على مدى عشر فترات تقرير وطريقة وحدات الإنتاج على التوالي، فإن توثيقها لحجم الشراء المتوقع يُفصل ذلك الحجم بحسب أي من نمطي الاستهلاك هذين سيتم تطبيقه.

ب٩٠٦٠٦ في حالة تحوط تدفق نقدي لصافي مركز، فإن المبالغ التي يتم تحديدها وفقاً للفقرة ١١٠٥٠٦ يجب أن تتضمن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة تحوط مقترنة بالتغير في القيمة العادلة من أداة التحوط. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة التحوط يتم إثباتها فقط حال إثبات المعاملات التي تتعلق بها، مثل متى يتم إثبات بيع متوقع على أنه إيراد. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من المبيعات المتوقعة إلى حد كبير بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبيربعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. تتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد المبالغ التي يتم إثباتها في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للفقرتين ١١٠٥٠٦(أ) – ١١٠٥٠٦(ب)، تقارن المنشأة:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد الصرف الآجل مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الاجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير؛ مع

(ب) التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير.

وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة تثبت فقط المبالغ المتعلقة بعقد الصرف الآجل إلى أن يتم إثبات معاملات المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير في القوائم المالية، وهو الوقت الذي يتم فيه إثبات المكاسب أو الخسائر من تلك المعاملات المتوقعة (أي التغير في القيمة الذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية بين وسم علاقة التحوط وإثبات الايراد).

ب١٠٠٦٠٦ وبالمثل، فإذا كان في المثال أن للمنشأة صافي مركز صفر فإنها تقارن التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير. وبالرغم من ذلك، تلك المبالغ يتم إثباتها فقط حال إثبات المعاملات المتوقعة المتعلقة بها في القوائم المالية.

شرائح من مجموعات من البنود يتم وسمها على أنها بند مُتحوط له

ب١١٠٦٠٦ لنفس الأسباب المذكورة في الفقرة ب١٩٠٣٠٦، فإن وسم مكونات شريحة من مجموعات من البنود القائمة يتطلب أن يتم بدقة تحديد المبلغ الاسمي لمجموعة البنود التي يتم منها تحديد مكون الشريحة المُتحوط له.

ب١٢٠٦٠٦ يمكن لعلاقة التحوط أن تتضمن شرائح من مجموعات مختلفة متعددة. على سبيل المثال، في تحوط صافي مركز من مجموعة أصول ومجموعة التزامات، فإن علاقة التحوط يمكن أن تتضمن، في مجموعة، مكون شريحة من مجموعة أصول ومكون شريحة من مجموعة التزامات.

عرض مكاسب أو خسائر أداة تحوط

ب١٣٠٦٠٦ إذا تم التحوط لبنود معا، على أنها مجموعة، في تحوط تدفق نقدي، فقد تؤثر في بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. ويعتمد عرض مكاسب أو خسائر التحوط في تلك القائمة على مجموعة البنود.

ب١٤٠٦٠٦ إذا لم يكن لمجموعة من البنود أي مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مصروفات عملة أجنبية تؤثر على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، والتي تُحوِّط لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب عندئذ توزيع مكاسب أو خسائر أداة التحوط التي تتم إعادة تصنيفها على البنود المستقلة المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. ويجب أن يتم هذا التوزيع على أساس منتظم ومنطقي ولا يجوز أن ينتج عنه إضافة صافي المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن أداة تحوط واحدة.

ب١٥٠٦٠٦ إذا كانت مجموعة البنود ليس فيها مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مبيعات ومصروفات مُقومة بعملة أجنبية مُتحوط لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب على المنشأة عندئذ عرض مكاسب أو خسائر التحوط في بند مستقل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. خذ، على سبيل المثال، التحوط من مخاطر عملة أجنبية لصافي مركز لمبيعات بعملة أجنبية بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومصروفات بعملة أجنبية بمبلغ ٨٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. يجب عرض المكسب أو الخسارة من عقد الصرف الآجل الذي تمت إعادة تصنيفه من احتياطي تحوط تدفق نقدي إلى الربح أو الخسارة (عندما يؤثر صافي المركز على الربح أو الخسارة) في بند مستقل منفصل عن المبيعات والمصروفات المُتحوط لها. وعلاوة على ذلك إذا حدثت المبيعات في فترة أبكر من المصروفات، فإن إيرادات المبيعات لا تزال تقاس بسعر الصرف الفوري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١. ويتم عرض مكاسب أو خسائر التحوط المتعلقة بها في بند مستقل منفصل، بحيث يعكس الربح أو الخسارة أثر تحوط صافي المركز، مع تعديل مقابل في احتياطي تحوط التدفق النقدي. وعندما تؤثر المصروفات المُتحوط لها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة، فإن مكسب أو خسارة التحوط من المبيعات التي تم في السابق إثباتها في احتياطي تحوط التدفق النقدي تتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة وعرضها كبند مستقل منفصل عن تلك التي تتضمن مصروفات مُتحوط لها، والتي يتم قياسها بسعر الصرف الفوري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

ب١٦٠٦٠٦ لبعض أنواع تحوطات القيمة العادلة، فإن هدف التحوط في الأساس ليس مقاصة التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له ولكنه بدلا من ذلك تغير طبيعة التدفقات النقدية للبند المُتحوط له. على سبيل المثال، تتحوط منشأة من مخاطر معدل الفائدة على القيمة العادلة لأداة دين ذات معدل فائدة ثابت باستخدام مقايضة معدل فائدة. هدف المنشأة من التحوط هو تغيير طبيعة التدفقات النقدية بمعدل الفائدة الثابت إلى تدفقات نقدية بمعدل فائدة معوم. ينعكس هذا الهدف على المحاسبة عن علاقة التحوط بحساب صافي الفائدة المستحقة من مقايضة معدل فائدة في الربح أو الخسارة. وفي حالة تحوط صافي مركز (على سبيل المثال صافي مركز لأصل بمعدل فائدة ثابت والتزام بمعدل فائدة ثابت)، فإن صافي الفائدة المستحقة هذا يجب عرضه في بند مستقل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وهذا لتجنب جمع صافي مكاسب أو خسائر أداة واحدة في مبالغ متقاصة إجمالية وإثباتها في بنود مستقلة مختلفة (على سبيل المثال، فإن هذا يؤدي إلى تجنب جمع صافي متحصلات فائدة من مقايضة معدل فائدة واحدة إلى إجمالي إيراد الفائدة أو إجمالي مصروف الفائدة).

تاريخ السريان والتحول (الفصل ٧)

التحول (القسم ٢.٧)

الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب١.٢.٧ في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هدف نموذج أعمال المنشأة لإدارة أي أصل مالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢.١.٤(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة ٢.١.٤أ(أ) أو إذا كان الأصل المالي مؤهلا للاختيار الوارد في الفقرة ٥.٧.٥. ولذلك الغرض، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت الأصول المالية تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت المنشأة قد قامت بشراء الأصول في تاريخ التطبيق الأولي.

الهبوط

ب٢.٢.٧ عند التحول، يجب على المنشأة السعي لتحديد المخاطر الائتمانية بشكل تقريبي عند الإثبات الأولي بالأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. والمنشأة ليست مطالبة بالقيام ببحث واف عن المعلومات عند تحديد- في تاريخ التحول- ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الإثبات الأولي. وإذا كانت المنشأة لا تستطيع تحديد ذلك دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما فإن الفقرة ٢٠.٢.٧ هي التي تنطبق.

ب٣.٢.٧ لتحديد مخصص الخسارة من الأدوات المالية التي تم إثباتها بشكل أولي (أو ارتباطات القروض أو عقود الضمان المالي التي تصبح المنشأة فيها طرفا في العقد) قبل تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة، عند التحول وحتى إلغاء إثبات تلك البنود، يجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات ذات الصلة في تحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية عند الإثبات الأولي. ولتحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية، يمكن للمنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات الداخلية والخارجية، بما في ذلك معلومات المحفظة، وفقاً للفقرات ب١.٥.٥- ب٦.٥.٥.

ب٤.٢.٧ يمكن للمنشأة التي لها معلومات تاريخية قليلة استخدام معلومات من تقارير واحصاءات داخلية (قد يكون تم إعدادها عند تحديد ما إذا كانت ستطلق منتجا جديدا)، والمعلومات حول منتجات مشابهة أو خبرة مجموعة نظيرة لها أدوات مالية مقارنة لها، إذا كانت ملائمة.

تعريفات (الملحق أ)

المشتقات

ب أ.١ من الأمثلة النموذجية على المشتقات العقود المستقبلية والعقود الآجلة والمقايضات وعقود الخيار. عادة ما يكون للمشتقة مبلغ اسمي، وهو مبلغ عملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد وحدات وزن أو حجم أو وحدات أخرى يتم تحديدها في العقد. وبالرغم من ذلك، فإن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو مكتتبها استثماراً أو استلام مبلغ اسمي عند بداية العقد. وبدلا من ذلك، فإن المشتقة قد تتطلب دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (ولكن ليس بشكل متناسب مع التغير في الأساس) نتيجة حدث مستقبلي غير متعلق بمبلغ اسمي. على سبيل المثال، قد يتطلب عقد دفعة ثابتة بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة إذا زاد سعر التعامل بين بنوك لندن لستة أشهر بمائة نقطة أساس. ومثل هذا العقد هو مشتقة حتى ولو لم يتم تحديد المبلغ الاسمي.

ب أ.٢ يشمل تعريف مشتقة في هذا المعيار العقود التي تتم تسويتها بالإجمالي بتسليم البند الأساس (مثل عقد آجل لشراء أداة دين بمعدل فائدة ثابت). قد يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (مثل عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ومثل هذا العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن قد تم الدخول فيه ويستمر الاحتفاظ به لغرض تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ومع ذلك فإن هذا المعيار ينطبق على مثل تلك العقود المتعلقة بمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام إذا كانت المنشأة تقوم بالوسم وفقاً للفقرة ٢.٥ (أنظر الفقرتين ٢.٤ – ٢.٧).

ب أ.٣ إن إحدى الخصائص المميزة للمشتقة هي أن يكون لها صافي استثمار أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة تكون أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساس التي يرتبط بها الخيار. وتستوفي مقايضة العملة التي تتطلب مبادلة أولية لعملات مختلفة لها قيم عادلة متساوية التعريف لأن لها صافي استثمار أولي صفر.

ب أ.٤ يؤدي الشراء والبيع بالطريقة العادية إلى نشوء ارتباط بسعر ثابت بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية يستوفي تعريف الأداة المالية. وبالرغم من ذلك، وبسبب فترة الارتباط القصيرة فلا يتم إثباتها على أنها أداة مالية مشتقة. وبدلا من ذلك، فإن هذا المعيار ينص على محاسبة خاصة عن مثل عقود الشراء والبيع بالطريقة العادية هذه (أنظر الفقرات ٣.١.٢ وب٣.١.٣ – ب٣.١.٦).

ب أ.٥ يشير تعريف المشتقة إلى المتغيرات غير المالية التي لا تكون مرتبطة بطرف في العقد. وتشمل هذه مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية المرتبطة بطرف في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لطرف في العقد. يكون التغير في القيمة العادلة للأصل غير المالي مرتبطاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة تعكس -ليس فقط - التغيرات في أسعار السوق لمثل هذه الأصول (متغيرا ماليا) ولكن – أيضاً – حالة الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (متغيرا غير مالي). على سبيل المثال، إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة محددة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة البدنية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون مرتبطاً بمالك السيارة.

الأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب أ.٦ تعكس المتاجرة – عموما – الشراء والبيع النشط والمتكرر، وعموما تستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد ربح من التذبذب قصير الأجل في السعر أو هامش المتعامل.

ب أ.٧ تشمل الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ) الالتزامات المشتقة التي لا تتم المحاسبة عنها على أنها أدوات تحوط؛

(ب) الالتزامات بتسليم أصول مالية تم اقتراضها من قبل بائع فوري (أي منشأة تبيع أصولا مالية اقترضتها ولم تملكها بعد)؛

(ج) الالتزامات المالية التي يتم تحملها بنية إعادة شرائها في الأجل القريب (أي أداة دين متداولة قد يعيد المصدر شراءها في الأجل القريب تبعا للتغيرات في قيمتها العادلة)؛

(د) الالتزامات المالية التي هي جزء من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تدار معا والتي يوجد لها دليل على نمط حديث لجني الأرباح على المدى القصير.

ب أ ٨. إن حقيقة استخدام التزام لتمويل أنشطة متاجرة لا تجعل في حد ذاتها ذلك الالتزام التزاما محتفظا به للمتاجرة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠

"القوائم المالية الموحدة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠

القوائم المالية الموحدة

الهــدف

١ هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(أ) يتطلب من المنشأة (الأم)، التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (منشآت تابعة)، أن تعرض قوائم مالية موحدة؛

(ب) يُعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد؛

(ج) يحدد كيف يُطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة تسيطر على أعمال مُستثمر فيها وبناءً عليه يجب عليها أن توحد الأعمال المُستثمر فيها؛

(د) يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛

(هـ) يُعرف المنشأة الاستثمارية ويحدد استثناءً من توحيد منشآت تابعة معينة للمنشأة الاستثمارية.

٣ لا يتعامل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي مع المتطلبات المحاسبية لتجميع الأعمال وأثرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

النطـاق

٤ يجب على المنشأة التي تُعد منشأةً أُماً أن تعرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع المنشآت باستثناء ما يلي:

(أ) لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية:

(١) أنها منشأة تابعة مملوكة - بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة - بشكل جزئي لمنشأة أخرى وأن جميع ملاكها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين – خلاف ذلك – لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛

(٢) لا يُتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) لم تودع، وليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛

(٤) تعد المنشأة الأم النهائية لها، أو أي منشأة أُمٍ وسيطة لها، قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

(ب) [حذفت]

(ج) [حذفت]

٤أ لا ينطبق هذا المعيار على خطط منفعة ما بعد نهاية الخدمة أو خطط منفعة الموظف طويلة الأجل والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

٤ب لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كان مطلوباً منها وفقاً للفقرة ٣١ من هذا المعيار أن تقيس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

السيطرة

٥ **يجب على المنشأة المستثمرة، بغض النظر عن طبيعة ارتباطها بمنشأة أخرى (الأعمال المُستثمر فيها)، أن تحدد ما إذا كانت منشأةً أُمّاً وذلك من خلال تقويم ما إذا كانت تسيطر على الأعمال المُستثمر فيها.**

٦ **تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المُستثمر فيها عندما تكون مُعرضة لـ، أو يكون لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها، ويكون لديها القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها.**

٧ **وبالتالي، تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المُستثمر فيها عندما، وفقط - عندما، يكون لدى المنشأة المستثمرة جميع ما يلي:**

(أ) سلطة على الأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرات ١٠-١٤)؛

(ب) تعرُّض لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرات ١٥-١٦)؛

(ج) القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة (انظر الفقرات ١٧-١٨).

٨ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تقويم ما إذا كانت تسيطر على أعمال مُستثمر فيها. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد تقويم ما إذا كانت تسيطر على أعمال مُستثمر فيها عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات في واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المُدرجة في الفقرة ٧ (انظر الفقرات ب٨٠ - ب٨٥).

٩ تسيطر اثنتان أو أكثر من المنشآت المستثمرة - بشكل جماعي - على أعمال مُستثمر فيها عندما يجب عليهم أن يتصرفوا - سوياً - لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. في مثل هذه الحالات، نظرا لأنه لا تستطيع منشأة مستثمرة أن توجه الأنشطة بدون التعاون مع الآخرين، فإنه لا تسيطر منشأة مستثمرة - بشكل منفرد - على الأعمال المُستثمر فيها. ستحاسب كل منشأة مستثمرة عن حصتها في الأعمال المُستثمر فيها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

السلطة

١٠ يكون لدى منشأة مستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها.

١١ تنشأ السلطة عن الحقوق. ويكون تقويم السلطة - أحياناً - بسيطاً، مثل عندما تُكتسب السلطة على الأعمال المُستثمر فيها - بشكل مباشر وفقط - من حقوق التصويت الممنوحة بموجب أدوات حقوق ملكية مثل الأسهم، ويمكن أن تُقوم بالأخذ في الحسبان حقوق التصويت من حيازة تلك الأسهم. وفي حالات أخرى، سوف يكون التقويم أكثر تعقيدا ويتطلب أن يُؤخذ في الحسبان أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تنتج السلطة من واحد أو أكثر من الترتيبات التعاقدية.

١٢ يكون لدى منشأة مستثمرة، لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، سلطة حتى ولو لم تُمارس - بعد - حقوقها في التوجيه. ويمكن أن يساعد دليل على أن المنشأة المستثمرة توجه الأنشطة ذات الصلة في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة، ولكن مثل هذا الدليل، في حد ذاته، ليس قاطعا عند تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها.

١٣ عندما يكون لدى كلٍ من أثنين أو أكثر من المنشآت المستثمرة حقوق قائمة تمنحهم القدرة من جانب واحد على توجيه الأنشطة ذات الصلة، فإنه يكون لدى المنشأة المستثمرة التي لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري إلى أبعد حد - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها، السلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

١٤ يمكن أن يكون لدى منشأة مستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها حتى ولو كان لدى منشآت أخرى حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على المشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال عندما يكون لدى منشأة أخرى تأثير مهم. وبالرغم من ذلك، فإنه ليس لدى المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ - فقط - بحقوق حماية، سلطة على الأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٢٦ – ب٢٨)، ونتيجة لذلك فإنها لا تسيطر على الأعمال المُستثمر فيها.

العوائد

١٥ تكون منشأة مستثمرة مُعرضة لـ، أو يكون لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها عندما يكون من الممكن أن تتقلب عوائد المنشأة المستثمرة من ارتباطها نتيجة لأداء الأعمال المُستثمر فيها. ويمكن أن تكون عوائد المنشأة المستثمرة موجبة فقط، أو سالبة فقط، أو موجبة وسالبة معاً.

١٦ على الرغم من أنه يمكن لمنشأة مستثمرة واحدة - فقط - أن تسيطر على أعمال مُستثمر فيها، فإنه يمكن لأكثر من طرف واحد أن يشارك في عوائد أعمال مُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشارك مالك الحصص غير المسيطرة في أرباح الأعمال المُستثمر فيها أو توزيعاتها.

العلاقة بين السلطة والعوائد

١٧ تسيطر منشأة مستثمرة على أعمال مُستثمر فيها عندما تكون المنشأة المستثمرة - ليس فقط - لديها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها ومُعرضة لـ، أو لها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها، ولكن - أيضاً - لديها القدرة على استخدام سلطتها في التأثير على عوائد المنشأة المستثمرة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها.

١٨ وبالتالي، يجب على أي منشأة مستثمرة، لديها حقوق في اتخاذ القرار، أن تحدد ما إذا كانت أصيلا أو وكيلا. فالمنشأة المستثمرة التي تكون وكيلاً وفقاً للفقرات ب٥٨– ب٧٢ لا تسيطر على أعمال مُستثمر فيها عندما تمارس حقوقاً مُفوضة لها في اتخاذ القرارات.

المتطلبات المحاسبية

١٩ **يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة.**

٢٠ يجب أن يبدأ توحيد الأعمال المُستثمر فيها من التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها ويتوقف عندما تفقد المنشأة المستثمرة السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها.

٢١ تقدم الفقرات ب٨٦ – ب٩٣ إرشادات لإعداد القوائم المالية المُوحدة.

الحصص غير المسيطرة

٢٢ يجب على المنشأة الأم أن تعرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية - بشكل منفصل - عن حقوق ملكية ملاك المنشأة الأم.

٢٣ تعد التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة، التي لا ينتج عنها فقدان المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة، معاملات حقوق ملكية (أي معاملات مع الملاك بصفتهم ملاك).

٢٤ تقدم الفقرات ب٩٤– ب٩٦ إرشادات للمحاسبة عن الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة.

فقدان السيطرة

٢٥ عندما تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فإن المنشأة الأم:

(أ) تلغي إثبات أصول والتزامات المنشاة التابعة السابقة من قائمة المركز المالي الموحدة.

(ب) تثبت أي استثمار متبقي في المنشأة التابعة، وتحاسب لاحقاً عنه وعن أي مبالغ مستحقة على المنشأة التابعة السابقة أو مستحقة لها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة. ويعاد قياس الحصة المحتفظ بها كما هو مبين في الفقرة ب٩٨ (ب) (٣) وب٩٩ (أ). ويجب أن تعد القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة على أنها القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو التكلفة عند الإثبات الأولي للاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، عندما يكون ملائماً.

(ج) يثبت المكسب أو الخسارة المرتبطة بفقدان سيطرة تعود إلى الحصة المسيطرة السابقة كما هو مبين في الفقرات ب٩٨ – ب٩٩أ.

٢٦ تقدم الفقرات ب٩٧ – ب٩٩أ إرشادات للمحاسبة عن فقدان السيطرة على منشأة تابعة.

تحديد ما إذا كانت منشأة هي منشأة استثمارية

٢٧ **يجب على المنشأة الأم أن تحدد ما إذا كانت منشأةً استثماريةً. والمنشأة الاستثمارية هي منشأة:**

(أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر من المستثمرين لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛

(ب) تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل – فقط – العوائد من المكاسب الرأسمالية، أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛

(ج) تقيس وتُقوِّم أداء كل استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

وتوفر الفقرات ب٨٥أ . ب٨٥م إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

٢٨ عند تقويم ما إذا كانت تستوفي التعريف الموضح في الفقرة ٢٧، فإنه يجب على المنشأة أن تنظر فيما إذا كان لديها الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية التالية:

(أ) لديها أكثر من استثمار (انظر الفقرتين ب٨٥س – ب٨٥ع)؛

(ب) لديها أكثر من مستثمر واحد (انظر الفقرات ب٨٥ف – ب٨٥ق)؛

(ج) لديها مستثمرين لا يعدون أطراف ذات علاقة بالمنشأة (انظر الفقرتين ب٨٥ر ـ ب٨٥ش)؛

(د) لديها حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مشابهة (انظر الفقرتين ب٨٥ت ـ ب٨٥ث).

ليس بالضرورة أن يؤدي غياب أي من تلك الخصائص النموذجية إلى عدم تأهل منشأة ليتم تصنيفها على أنها منشأة استثمارية. وتوفر المنشأة الاستثمارية التي ليس لديها جميع هذه الخصائص النموذجية إفصاحا إضافيا مطلوبا بموجب الفقرة ٩أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

٢٩ عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات في واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تشكل تعريف المنشأة الاستثمارية، كما هي مُوضحة في الفقرة ٢٧، أو الخصائص النموذجية لمنشأة استثمارية، كما هي مُوضحة في الفقرة ٢٨، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تعيد تقويم ما إذا كانت هي منشأة استثمارية.

٣٠ يجب على المنشأة الأم، التي إما أنها تتوقف عن كونها منشأة استثمارية أو أنها تصبح منشأة استثمارية، أن تحاسب عن التغيير في وضعيتها - بأثر مستقبلي - من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضعية (انظر الفقرتين ب١٠٠ – ب١٠١).

المنشآت الاستثمارية: الاستثناء من التوحيد

٣١ **باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٢، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن توحد منشآتها التابعة أو أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ عندما تكتسب السيطرة على منشأة أخرى. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تقيس الاستثمار في منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩[١].**

٣٢ على الرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٣١، عندما يكون لدى منشأة استثمارية منشأة تابعة ليست هي ذاتها منشأة استثمارية وغرضها الرئيسي هو توفير الخدمات التي تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة الاستثمارية (انظر الفقرات ب٨٥ج – ب٨٥هـ)، فإنه يجب عليها أن توحد تلك المنشأة التابعة وفقاً للفقرات ١٩–٢٦ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي وأن تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على الاستحواذ على أي منشأة تابعة من هذا القبيل.

٣٣ يجب على المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أن توحد جميع المنشآت التي تسيطر عليها، بما في ذلك تلك المُسَيطر عليها من خلال منشأة استثمارية تابعة، ما لم تكن المنشأة الأم هي – في حد ذاتها – منشأة استثمارية.

١ تنص الفقرة ج٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" على أنه "عندما تطبق منشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكنها لم تطبق – بعد – المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب أن تُقرأ أي إشارة، في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أنها اشارة الى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاثبات والقياس".

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

القوائم المالية الموحدة	هي القوائم المالية لـ **مجموعة** تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية لـ **المنشأة الأم** و**المنشآت التابعة** لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة.
السيطرة على أعمال مُستثمر فيها	تسيطر منشأة مستثمرة على أعمال مُستثمر فيها عندما تكون مُعرضة لـ، أو يكون لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها، ولديها القدرة على التأثير في العوائد من خلال سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها.
متخذ القرار	منشأة لها حقوق في اتخاذ القرارات والتي إما أن تكون أصيلاً أو وكيلاً لأطراف أخرى.
المجموعة	**منشأة أم** و**المنشآت التابعة** لها.
المنشأة الاستثمارية	هي منشأة: (أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛ (ب) تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل - فقط - العوائد من المكاسب الرأسمالية، أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛ (ج) تقيس وتُقوم أداء جميع استثماراتها - تقريباً - على أساس القيمة العادلة.
الحصة غير المسيطرة	هي حقوق ملكية في **منشأة تابعة** لا تعود - بشكل مباشر أو غير مباشر - إلى **المنشأة الأم**.
المنشأة الأم	هي منشأة **تسيطر** على واحدة أو أكثر من المنشآت.
السلطة	هي الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه **الأنشطة ذات الصلة**.
حقوق حماية	هي حقوق مصممة لحماية حصة طرف يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشأة التي تتعلق بها تلك الحقوق.
الأنشطة ذات الصلة	لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن الأنشطة ذات الصلة هي أنشطة الأعمال المُستثمر فيها التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها.
حقوق الانتزاع	هي حقوق تجرد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.
المنشأة التابعة	منشأة تخضع لسيطرة منشأة أخرى.

تم تعريف المصطلحات التالية في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة" وتُستخدم في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بالمعاني المُحددة لها في تلك المعايير الدولية للتقرير المالي:

- المنشأة الزميلة
- الحصص في منشأة أخرى
- المشروع المشترك
- كبار موظفي الإدارة
- الطرف ذي العلاقة
- التأثير المهم.

الملحـق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي. حيث أنه يوضح تطبيق الفقرات ١-٢٦، وله الصلاحية نفسها مثل الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإنه سيلزم أن تُقوم جميع الحقائق والظروف لنمط فعلي بعينة عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

تقويم السيطرة

ب٢ لتحدد ما إذا كانت تسيطر على أعمال مُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تُقوم ما إذا كان لديها جميع ما يلي:

(أ) سلطة على الأعمال المُستثمر فيها؛

(ب) تُعرض لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها؛

(ج) القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

ب٣ ويمكن أن يساعد في إجراء ذلك التحديد أخذ العوامل التالية في الحسبان:

(أ) الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥- ب٨)؛

(ب) ما هي الأنشطة ذات الصلة وكيف تتخذ القرارات بشأن تلك الأنشطة (انظر الفقرات ب١١- ب١٣)؛

(ج) ما إذا كانت حقوق المنشأة المستثمرة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة (انظر الفقرات ب١٤- ب٥٤)؛

(د) ما إذا كانت المنشأة المستثمرة مُعرضة لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٥٥- ب٥٧)؛

(هـ) ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها للتأثير في مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة (انظر الفقرات ب٥٨- ب٧٢).

ب٤ عند تقويم السيطرة على أعمال مُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى (انظر الفقرات ب٧٣- ب٧٥)

الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها

ب٥ عند تقويم السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها من أجل أن تحدد الأنشطة ذات الصلة، وكيف تتخذ القرارات بشأن تلك الأنشطة، ومن لديه القدرة الحالية على توجيه تلك الأنشطة، ومن يستلم العوائد من تلك الانشطة.

ب٦ عندما يؤخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها، قد يتضح أن الأعمال المُستثمر فيها تخضع للسيطرة عن طريق أدوات حقوق الملكية التي تمنح حاملها حقوق تصويت متناسبة، مثل الأسهم العادية في الأعمال المُستثمر فيها. وفي هذه الحالة، وفي غياب أي ترتيبات إضافية تعدل عملية اتخاذ القرارات، يركز تقويم السيطرة على ماهية الطرف، إن وجد، الذي يكون قادراً على أن يمارس حقوق تصويت كافية لتحديد السياسات التشغيلية والتمويلية للأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٣٤- ب٥٠). وفي الحالة الأكثر بساطة، فإن المنشأة المستثمرة التي تحتفظ بأغلبية حقوق التصويت تلك، وفي غياب أي عوامل أخرى، تسيطر على الأعمال المستثمرة فيها.

ب٧ ولتحديد ما إذا كانت منشأة مستثمرة تسيطر على أعمال مُستثمر فيها، في حالات أكثر تعقيدا، قد يكون من الضروري الأخذ في الحسبان بعض أو جميع العوامل الأخرى الواردة في الفقرة ب٣.

ب٨ قد تُصمم الأعمال المُستثمر فيها بحيث لا تُعد حقوق التصويت العامل المهيمن في تحديد من الذي يسيطر على الأعمال المُستثمر فيها، مثل عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية - فقط - أما الأنشطة ذات الصلة فيتم توجيهها عن طريق ترتيبات تعاقدية. في مثل هذه الحالات، يجب أن يشتمل أخذ المنشأة المستثمرة في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها - أيضاً - على الأخذ في الحسبان المخاطر التي صُممت الأعمال المُستثمر فيها لتُعرّض لها، والمخاطر التي صُممت لتمررها إلى الأطراف المرتبطين بالأعمال المُستثمر فيها، وما إذا كانت المنشأة المستثمرة مُعرضة لبعض أو جميع تلك المخاطر. لا يشمل أخذ المخاطر في الحسبان - فقط - مخاطر الهبوط، ولكن - أيضاً - إمكانية الصعود.

السلطة

ب٩ لكي يكون لديها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن يكون لديها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ولغرض تقويم السلطة، يجب أن يؤخذ في الحسبان - فقط - الحقوق الأساس والحقوق التي لا تُعد حقوق حماية (انظر الفقرات ب٢٢- ب٢٨).

ب١٠ إن تحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة لديها سلطة يعتمدعلى الأنشطة ذات الصلة، وعلى الطريقة التي تُتخذ بها القرارات بشأن تلك الأنشطة ذات الصلة، وعلى الحقوق التي لدى المنشأة المستثمرة والأطراف الأخرى فيما يتعلق بالأعمال المُستثمر فيها.

الأنشطة ذات الصلة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة

ب١١ لكثير من الأعمال المُستثمر فيها، يؤثر نطاق من الأنشطة التشغيلية والتمويلية - بشكل جوهري - على عوائدها. ومن أمثلة الأنشطة التي، تبعا للظروف، يمكن أن تُعد أنشطة ذات صلة، ولكنها لا تقتصر عليها:

(أ) بيع وشراء سلع أو خدمات؛

(ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (بما في ذلك عند التخلف عن السداد)؛

(ج) اختيار الأصول، أو اقتنائها أو استبعادها؛

(د) البحث والتطوير لمنتجات أو عمليات جديدة؛

(هـ) تحديد هيكل تمويل أو الحصول على التمويل.

ب١٢ من أمثلة القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) اتخاذ قرارات تشغيلية ورأسمالية للأعمال المُستثمر فيها، بما في ذلك الموازنات؛

(ب) تعيين ومكافأة كبار موظفي الإدارة في الأعمال المُستثمر فيها أو مقدمي الخدمة وإنهاء خدماتهم أو توظيفهم.

ب١٣ في بعض الحالات، قد تُعد الأنشطة، سواء قبل أو بعد نشوء مجموعة معينة من الظروف أو وقوع حدث معين، أنشطة ذات صلة. وعندما يكون لدى اثنتين أو أكثر من المنشآت المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، وتحدث تلك الأنشطة في أوقات مختلفة، فإنه يجب على المنشآت المستثمرة أن تحدد ماهية المنشأة المستثمرة التي تكون قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري إلى أبعد حد - على تلك العوائد بشكل يتسق مع معالجة حقوق اتخاذ القرارات المتزامنة. (انظر الفقرة ١٣). ويجب على المنشآت المستثمرة أن تعيد النظر في هذا التقويم مع مرور الوقت عندما تتغير الحقائق أو الظروف ذات الصلة.

أمثلة تطبيقية

مثال ١

تشكل منشأتان مستثمِرتان أعمالاً مُستمراً فيها لتطور وتسوق منتجا طبيا. إحدى تلك المنشأتين مسئولة عن تطوير المنتج الطبي والحصول على التصديق تنظيمي عليه. وتنطوي تلك المسؤولية على امتلاك القدرة من جانب واحد على اتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج والحصول على التصديق التنظيمي عليه. وبمجرد تصديق الجهة التنظيمية على المنتج، سوف تقوم المنشأة المستثمرة الأخرى بتصنيعه وتسويقه. ولدى هذه المنشأة المستثمرة القدرة من جانب واحد على اتخاذ جميع القرارات بشأن تصنيع وتسويق المنتج. عندما تُعد جميع الأنشطة. تطوير المنتج الطبي والحصول على تصديق تنظيمي عليه إضافة إلى تصنيعه وتسويقه. أنشطة ذات صلة، فإنه يلزم كل منشأة مستثمرة أن تحدد ما إذا كانت قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري **إلى أبعد حد** - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. ومن ثم، يلزم كل منشأة مستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان تطوير المنتج الطبي والحصول على تصديق تنظيمي عليه أو تصنيعه وتسويقه هو النشاط الذي يؤثر - بشكل جوهري إلى أبعد حد - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها وما إذا كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط. وعند تحديد ماهية المنشأة المستثمرة التي لديها السلطة، ستأخذ المنشآت المستثمرة في الحسبان ما يلي:

(أ) الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها،

(ب) العوامل التي تحدد هامش الربح، والإيراد وقيمة الأعمال المُستثمر فيها إضافة إلى قيمة المنتج الطبي؛

(ج) الأثر على عوائد الأعمال المُستثمر فيها الناشئ عن سلطة اتخاذ القرارات لكل منشأة مستثمرة فيما يتعلق بالعوامل الواردة في البند (ب)؛

(د) تعرض المنشآت المستثمرة لتقلب العوائد.

في هذا المثال بعينه، ستأخذ المنشآت المستثمرة - أيضاً - في الحسبان:

(هـ) عدم التأكد من، والجهد المطلوب في، الحصول على تصديق تنظيمي (مع الأخذ في الحسبان سجل المنشأة المستثمرة في تطوير منتجات طبية - بنجاح - والحصول على تصديقات تنظيمية عليها - بنجاح)؛

(و) ماهية المنشأة المستثمرة التي تسيطر على المنتج الطبي بمجرد نجاح مرحلة تطويره.

مثال ٢

تم تأسيس كيان استثماري (الأعمال المُستثمر فيها) وتم تمويله بأداة دين مُحتفظ بها من قبل منشأة مستثمرة (المنشأة المستثمرة بالدين) وأدوات حقوق ملكية مُحتفظ بها من قبل عدد من المنشآت المستثمرة الأخرى. وقد تم تصميم شريحة حقوق الملكية لتستوعب الخسائر الأولى ولتستلم أي عائد متبقي من الأعمال المُستثمر فيها. تُعد إحدى المنشآت المستثمرة بحقوق الملكية والتي تملك ٣٠٪ من حقوق الملكية هي - أيضاً - مدير الأصول. وتستخدم الأعمال المُستثمر فيها متحصلاتها لشراء محفظة أصول مالية، تُعَرض الأعمال المستثمر فيها لمخاطر ائتمان مرتبطة بالتخلف المحتمل عن سداد دفعات المبلغ الأصلي والفائدة. وتم تسويق المعاملة للمنشأة المستثمرة بالدين على أنها استثمار بالحد الأدنى من التعرض لمخاطر الائتمان المتعلقة بالتخلف المحتمل عن سداد الأصول التي في المحفظة نظراً لطبيعة هذه الأصول ونظراً لأنه تم تصميم شريحة حقوق الملكية لتستوعب الخسائر الأولى من الأعمال المُستثمر فيها. وتتأثر عوائد الأعمال المُستثمر فيها - بشكل جوهري - بإدارة محفظة أصول الأعمال المُستثمر فيها، والتي تشتمل على قرارات بشأن اختيار الأصول واقتنائها واستبعادها في إطار الإرشادات الخاصة بالمحفظة، وعلى الإدارة عند التخلف عن سداد أي من أصول المحفظة. تدار جميع تلك الأنشطة من قبل مدير الأصول حتى تصل التخلفات عن السداد إلى نسبة محددة من قيمة المحفظة (أي عندما تصل قيمة المحفظة إلى المستوى الذي تُستهلك فيه شريحة حقوق الملكية). وعند هذا الوقت، يدير الأصول أمين كطرف ثالث وفقاً لتعليمات من المنشأة المستثمرة بالدين. تُعد إدارة محفظة أصول الأعمال المُستثمر فيها هي النشاط ذي الصلة في الأعمال المُستثمر فيها. لدى مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة إلى أن تصل الأصول المُتخلف عن سدادها إلى نسبة محددة من قيمة المحفظة؛ ولدى المنشأة المستثمرة بالدين القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما تتعدى قيمة الأصول المُتخلف عن سدادها تلك النسبة المحددة من قيمة المحفظة. يلزم كل من مدير الأصول والمنشأة المستثمرة بالدين أن يحددا ما إذا كانا قادرين على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري إلى أبعد حد - على عائدات الأعمال المُستثمر فيها، بما في ذلك الاخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها إضافة إلى تعرض كل طرف لتقلب العوائد.

الحقوق التي تمنح المنشأة المستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها

ب١٤ تنشأ السلطة من الحقوق. ولكي يكون لديها سلطة على أعمال مُستثمر فيها، يجب على المنشأة المستثمرة أن يكون لديها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. وقد تختلف الحقوق التي قد تمنح منشأة مستثمرة السلطة فيما بين الأعمال المُستثمر فيها.

ب١٥ من أمثلة الحقوق التي يمكن أن تمنح - إما بشكل منفرد أو مجتمعة - منشأة مستثمرة السلطة، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) حقوق في شكل حقوق تصويت (أو حقوق تصويت ممكنة) في أعمال مُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٣٤- ب٥٠)؛

(ب) حقوق تعيين، أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من كبار موظفي إدارة الأعمال المُستثمر فيها ممن لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ج) حقوق تعيين أو عزل منشأة أخرى والتي توجه الأنشطة ذات الصلة؛

(د) حقوق توجيه الأعمال المُستثمر فيها للدخول في معاملات، أو الاعتراض على أي تغييرات عليها، لصالح المنشأة المستثمرة؛

(هـ) حقوق أخرى (مثل حقوق اتخاذ القرارات المُحددة في عقد إدارة) تمنح حاملها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب١٦ بشكل عام، عندما يكون لدى الأعمال المُستثمر فيها نطاق من الأنشطة التشغيلية والتمويلية التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها، وعندما يُتطلب - بشكل مستمر - اتخاذ قرارات أساس فيما تتعلق بتلك الأنشطة، فسوف تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة لها هي التي تمنح - سواء بشكل منفرد أو مجتمعة مع ترتيبات أخرى - منشأة مستثمرة السلطة.

ب١٧ عندما لا يكون لحقوق التصويت أثر مهم على عوائد أعمال مُستثمر فيها، كما هو الحال عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية - فقط - وتحدد الترتيبات التعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة، فإنه يلزم المنشأة المستثمرة أن تُقوم تلك الترتيبات التعاقدية من أجل تحديد ما إذا كان لديها حقوق كافية لتمنحها السلطة على الأعمال المُستثمر فيها. وعند تحديد ما إذا كان لدى منشأة مُستثمرة حقوق كافية لتمنحها السلطة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥- ب٨) والمتطلبات الواردة في الفقرات ب٥١- ب٥٤ مع الفقرات ب١٨- ب٢٠.

ب١٨ في بعض الظروف قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت حقوق منشأة مستثمرة كافية لتمنحها السلطة على أعمال مُستثمر فيها. في مثل هذه الحالات، وحتى يمكن إجراء تقويم للسلطة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الأدلة بشأن ما إذا كان لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة – بشكل منفرد. وقد يوفر أخذ الأمور التالية في الحسبان، ولكن لا يُقتصر عليها، عندما تؤخذ في الحسبان مع حقوق المنشأة المستثمرة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ب١٩- ب٢٠، أدلة على أن حقوق المنشأة المستثمرة كافية لتمنحها السلطة على الأعمال المُستثمر فيها:

(أ) تستطيع المنشأة المستثمرة، دون أن يكون لديها حق تعاقدي للقيام بذلك، أن تعين أو تصادق على تعيين كبار موظفي إدارة الاعمال المُستثمر فيها الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

(ب) تستطيع المنشأة المستثمرة، دون أن يكون لها حق تعاقدي للقيام بذلك، أن توجه الأعمال المُستثمر فيها للدخول في معاملات مهمة، أو تستطيع الاعتراض على أي تغييرات عليها، وذلك لصالح المنشأة المستثمرة.

(ج) تستطيع المنشأة المستثمرة أن تهيمن إما على عملية الترشيح لانتخاب أعضاء الهيئة الحاكمة للأعمال المُستثمر فيها أو على الحصول على توكيلات من حاملين آخرين لحقوق تصويت.

(د) أن كبار موظفي إدارة الأعمال المُستثمر فيها هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة المستثمرة (على سبيل المثال، الرئيس التنفيذي للأعمال المُستثمر فيها والرئيس التنفيذي للمنشأة المستثمرة هما الشخص نفسه).

(هـ) أن غالبية أعضاء الهيئة الحاكمة للأعمال المُستثمر فيها هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة المستثمرة.

ب١٩ سوف تكون هناك - أحياناً - مؤشرات على أن للمنشأة المستثمرة علاقة خاصة مع الأعمال المُستثمر فيها، الأمر الذي يشير إلى أن المنشأة المستثمرة تمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في الأعمال المُستثمر فيها. لا يعني بالضرورة وجود أي مؤشر منفرد، أو مزيج معين من المؤشرات، أنه تم استيفاء ضابط السلطة. وبالرغم من ذلك، قد يبين امتلاك أكثر من حصة غير فاعلة في الأعمال المُستثمر فيها أن لدى المنشأة المستثمرة حقوقاً أخرى ذات صلة كافية لتمنحها السلطة، أو تقدم دليلا عن وجود السلطة، على الأعمال المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، يشير ما يلي إلى أن المنشأة المستثمرة تمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في الأعمال المُستثمر فيها، وقد تشير، مجتمعة مع الحقوق الأخرى، إلى السلطة:

(أ) أن كبار موظفي إدارة الأعمال المُستثمر فيها ممن لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة هم موظفون حاليون أو سابقون لدى المنشأة المستثمرة.

(ب) تعتمد عمليات الأعمال المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة، مثل ما في الحالات التالية:

(١) تعتمد الأعمال المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في تمويل جزء جوهري من عملياتها.

(٢) تضمن المنشأة المستثمرة جزءً جوهرياً من التزامات الأعمال المُستثمر فيها.

(٣) تعتمد الأعمال المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في الحصول على خدمات أو تكنولوجيا أو مهمات أو مواد خام أساسية.

(٤) تسيطر المنشأة المستمرة على أصول، مثل التراخيص أو العلامات التجارية، التي تُعد أساسية لعمليات الأعمال المُستثمر فيها.

(٥) تعتمد الأعمال المُستثمر فيها على المنشأة المستثمرة لكبار موظفي الإدارة، مثل عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة موظفون لديهم معرفة متخصصة بعمليات الأعمال المُستثمر فيها.

(ج) جزء مهم من أنشطة الأعمال المستثمر فيها إما تشارك فيه المنشأة المستثمرة أو يُنفذ لصالحها.

(د) تعرض المنشأة المستثمرة لـ، أو حقوقها في، العوائد المتقلبة من ارتباطها بأعمال مُستثمر فيها أكبر بشكل لا يتناسب مع حقوقها التصويتية أو حقوقها الأخرى المشابهة. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك حالة يحق فيها للمنشأة المستثمرة، أو تتعرض فيها لـ، أكثر من نصف عوائد الأعمال المُستثمر فيها ولكنها تحتفظ بأقل من نصف حقوق تصويت الأعمال المستثمر فيها.

ب٢٠ كلما زادت تعرض المنشأة المستثمرة لـ، أو حقوقها في، تقلب العوائد من ارتباطها بأعمال مُستثمر فيها، كلما زاد الدافع للمنشأة المستثمرة للحصول على حقوق كافية لتمنحها السلطة. وبناءً عليه، قد يُعد التعرض الكبير لتقلب العوائد مؤشرا على أنه لدى المنشأة المستثمرة سلطة. وبالرغم من ذلك، لا يحدد مدى تعرض المنشأة المستثمرة - في حد ذاته - ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة سلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

ب٢١ عندما تؤخذ في الحسبان العوامل المُحددة في الفقرة ب١٨ والمؤشرات المُحددة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠، جنبا إلى جنب مع حقوق المنشأة المستثمرة، فإنه يجب أن يُعطى وزن أكبر للدليل على السلطة المُوضح في الفقرة ب١٨.

الحقوق الأساس

ب٢٢ عند تقويم ما إذا كانت لديها سلطة، تأخذ المنشأة المستثمرة في الحسبان - فقط - الحقوق الأساس المتعلقة بأعمال مُستثمر فيها (مُحتفظ بها من قبل المنشأة المستثمرة وآخرون). وحتى يُعد الحق حق أساس، فإنه يجب على حامل الحق أن يكون لديه القدرة العملية على أن يمارس ذلك الحق.

ب٢٣ يتطلب تحديد ما إذا كانت الحقوق تُعد حقوق أساس اجتهاداً شخصياً، مع الأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف. وتشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند إجراء ذلك التحديد، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) ما إذا كانت هناك أي قيود (اقتصادية أو غيرها) تمنع حامل (حاملي) الحقوق من ممارسة الحقوق. ومن أمثلة مثل تلك القيود، والتي لا تقتصر عليها:

(١) العقوبات والحوافز المالية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٢) سعر الممارسة أو التحويل الذي يضع القيود المالية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٣) الأحكام والشروط التي تجعل من غير المحتمل أن تُمارس الحقوق، على سبيل المثال، الشروط التي تحدد - بشكل ضيق - توقيت ممارستها.

(٤) غياب آليه صريحة ومعقولة في وثائق تأسيس الأعمال المُستثمر فيها أو في الأنظمة أو اللوائح التي تنطبق عليها تسمح لحامل الحقوق بأن يمارس حقوقه.

(٥) عدم قدرة حامل الحقوق على الحصول على المعلومات الضرورية ليمارس حقوقه.

(٦) القيود أو الحوافز التشغيلية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (مثل غياب مديرين آخرين راغبين أو قادرين على تقديم خدمات متخصصة، أو تقديم الخدمات والاضطلاع بالصلاحيات المُحتفظ بها من قبل المدير الحالي).

(٧) المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تمنع حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال، عندما يُحظر على مستثمر أجنبي ممارسة حقوقه).

(ب) عندما تتطلب ممارسة الحقوق اتفاق أكثر من طرف، أو عندما يُحتفظ بالحقوق من قبل أكثر من طرف، ما إذا كانت هناك آلية تمنح تلك الأطراف القدرة العملية على أن يمارسوا حقوقهم - مجتمعين - عندما يختاروا القيام بذلك. يُعد الافتقار إلى مثل تلك الآلية مؤشرا على أن تلك الحقوق ليست أساساً. فكلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتفقوا على أن يمارسوا الحقوق، كلما قل احتمال أن تُعد الحقوق حقوق أساس. وبالرغم من ذلك، فقد يُعد مجلس الإدارة الذي يكون أعضاؤه مستقلين عن متخذ القرار بمثابة آلية للعديد من المنشآت المستثمرة لتتصرف - بشكل جماعي - عند ممارسة حقوقها. وبناءً عليه، يكون من المرجح أكثر أن تُعد حقوق الإقالة القابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة مستقل حقوق أساس مما لو كانت الحقوق نفسها قابلة للممارسة - بشكل منفرد - من قبل عدد كبير من المنشآت المستثمرة.

(ج) ما إذا كان الطرف أو الأطراف التي تحمل الحقوق ستستفيد من ممارسة تلك الحقوق. على سبيل المثال، يجب على حامل حقوق التصويت المحتملة في أعمال مُستثمر فيها (انظر الفقرات ب٤٧. ب٥٠) أن يأخذ في الحسبان سعر الممارسة أو التحويل للأداة. ومن المرجح أكثر أن تكون أحكام وشروط حقوق التصويت المحتملة حقوق أساس عندما تكون الأداة مربحة أو أن المنشأة المستثمرة ستستفيد لأسباب أخرى (على سبيل المثال من خلال تحقيق التآزر بين المنشأة المستثمرة والأعمال المُستثمر فيها) من ممارسة أو تحويل الأداة.

ب٢٤ حتى تُعد الحقوق أساس، فإنه يلزمها - أيضاً - أن تكون قابلة للممارسة عندما يلزم أن تُتخذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة. وحتى تُعد الحقوق أساس، فإنه يلزمها - عادةً - أن تكون قابلة للممارسة في الوقت الحاضر. ومع ذلك، فإن الحقوق تكون أحياناً أساسية حتى ولو لم تكن قابلة للتنفيذ في الوقت الحاضر.

أمثلة تطبيقية

مثال ٣

للأعمال المُستثمر فيها اجتماعات سنوية لحملة الأسهم تتخذ فيها القرارات لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وسيكون الاجتماع المُقرر التالي لحملة الاسهم بعد ثمانية أشهر. وبالرغم من ذلك، يستطيع حملة الأسهم الذي يحتفظون - بشكل منفرد أو مجتمعين – بـ ٥٪ على الأقل من حقوق التصويت أن يدعوا لاجتماع غير عادي لتغيير السياسات الموجودة بشأن الأنشطة ذات الصلة، ولكن متطلب إشعار حملة الأسهم الآخرين يعني عدم إمكانية عقد مثل هذا الاجتماع قبل ٣٠ يوما على الأقل. ويمكن أن يتم تغيير السياسات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة - فقط - في الاجتماعات غير العادية أو المُقررة لحملة الاسهم. ويشمل هذا التصديق على مبيعات الأصول - ذات الأهمية النسبية - بالإضافة إلى القيام باستثمارات كبيرة أو استبعادها. وينطبق نمط الواقع أعلاه على الأمثلة ٣أ–٣د الموضحة أدناه. حيث يُعد كل مثال منفرداً.

مثال ٣أ

تحتفظ منشأة مستثمرة بأغلبية حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها. تعد حقوق تصويت المنشأة المستثمرة حقوق أساس نظرا لأن المنشأة المستثمرة قادرة على اتخاذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما يلزمها القيام بذلك. ولا تمنع حقيقة أن الأمر يستغرق ٣٠ يوما قبل أن تستطيع المنشأة المستثمرة أن تمارس حقوقها التصويتية من أن يكون لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من لحظة اقتناء المنشأة المستثمرة لمحفظة الأوراق المالية.

مثال ٣ب

تُعد منشأة مستثمرة طرفاً في عقد آجل لتستحوذ على أغلبية الأسهم في الأعمال المُستثمر فيها. وتاريخ تسوية العقد الآجل يكون بعد ٢٥ يوما. يُعد حملة الأسهم الحاليون غير قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة نظرا لعدم إمكانية عقد اجتماع غير عادي قبل ٣٠ يوما على الأقل، والتي حينها يكون العقد الآجل قد تمت تسويته. وبالتالي، يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق مُعادلة - بشكل أساس - للمساهم صاحب الأغلبية في المثال ٣أ أعلاه (بمعنى أنه يمكن للمنشأة المستثمرة مالكة العقد الآجل أن تتخذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما يلزمها القيام بذلك). ويُعد العقد الآجل للمنشأة المستثمرة حق أساس يمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى قبل أن يُسوى العقد الآجل.

مثال ٣ج

لدى منشأة مستثمرة خيار أساس، لتستحوذ على أغلبية أسهم الأعمال المُستثمر فيها، قابل للممارسة - بشكل مربح جداً - خلال ٢٥ يوما. سيتم التوصل للاستنتاج نفسه كما في المثال ٣ب.

مثال ٣د

تُعد منشأة مستثمرة طرفاً في عقد آجل لتستحوذ على أغلبية الأسهم في الأعمال المُستثمر فيها، وليس لديها أي حقوق ذات صلة أخرى على الأعمال المُستثمر فيها. وتاريخ تسوية العقد الآجل يكون بعد ستة أشهر. على العكس من الأمثلة أعلاه، ليس لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. يكون لدى حملة الأسهم الحاليين القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، نظرا لأنهم يستطيعون تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة قبل أن يُسوى العقد الآجل.

ب٢٥ تستطيع الحقوق الأساس القابلة للممارسة من قبل الأطراف الأخرى أن تمنع منشأة مستثمرة من السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها التي تتعلق بها تلك الحقوق. لا تتطلب مثل تلك الحقوق الأساس أن يكون لدى حاملي الحقوق القدرة على المبادرة باتخاذ القرارات. وطالما أن الحقوق لا تُعد - فقط - حقوق حماية (انظر الفقرات ب٢٦- ب٢٨)، فقد تمنع الحقوق الأساس المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى المنشأة المستثمرة من السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها، حتى ولو كانت تلك الحقوق تمنح حامليها القدرة الحالية على التصديق أو الاعتراض فقط على القرارات التي تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

حقوق الحماية

ب٢٦ عند تقويم ما إذا كانت الحقوق تمنح المنشأة المستثمرة السلطة على الأعمال المُستثمر فيها، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تُقوم ما إذا كانت حقوقها، والحقوق المُحتفظ بها من قبل آخرين، تُعد حقوق حماية. وتتعلق حقوق الحماية بالتغيرات الأساس على أنشطة أعمال مُستثمر فيها أو تنطبق في ظروف استثنائية. وبالرغم من ذلك، لا تُعد جميع الحقوق التي تنطبق في ظروف استثنائية، أو المشروطة بأحداث، حقوق حماية (انظر الفقرتين ب١٣ وب٥٣)

ب٢٧ نظراً لأن حقوق الحماية تُصمم لحماية حصص مالكها دون أن تمنح ذلك الطرف السلطة على الأعمال المُستثمر فيها التي تتعلق بتلك الحقوق، فإنه لا يمكن للمنشأة المستثمرة التي لديها - فقط - حقوق حماية أن يكون لديها سلطة أو أن تمنع الطرف الآخر من أن يكون لديه سلطة على الأعمال المُستثمر فيها (انظر الفقرة ١٤).

ب٢٨ من أمثلة حقوق الحماية، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) حق مقرض في تقييد مقترض من مباشرة الأنشطة التي يمكن أن تغير - بشكل جوهري - من مخاطر الائتمان للمقترض على حساب المقرض.

(ب) حق طرف يمتلك حصة غير مسيطرة في أعمال مُستثمر فيها في التصديق على نفقات رأسمالية أكبر من تلك المطلوبة في سياق العادي للأعمال، أو التصديق على إصدار أدوات حقوق ملكية أو دين.

(ج) حق مقرض في مصادرة أصول المقترض عندما يفشل المقترض في استيفاء شروط مُحددة لتسديد القرض.

الامتيازات

ب٢٩ يمنح الامتياز، الذي تكون الأعمال المُستثمر فيها هي الحاصلة على الامتياز، غالباً- مانح الامتياز حقوقاً مصممةً لتحمي العلامة التجارية للامتياز. يمنح الامتياز - عادةً - مانح الامتياز بعض حقوق اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بعمليات الحاصل على الامتياز.

ب٣٠ بشكل عام، لا تقيد حقوق مانحي الامتياز من قدرة الأطراف الأخرى، بخلاف مانح الامتياز، على اتخاذ القرارات التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الحاصل على الامتياز. كما لا تمنح حقوق مانح الامتياز، في اتفاقيات الامتياز، بالضرورة مانح الامتياز القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الحاصل على الامتياز.

ب٣١ من الضروري تمييز امتلاك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الحاصل على الامتياز عن امتلاك القدرة على اتخاذ القرارات التي تحمي العلامة التجارية للامتياز. فليس لدى مانح الامتياز سلطة على الحاصل على الامتياز عندما يكون لدى أطراف أخرين حقوق تمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للحاصل على الامتياز.

ب٣٢ بالدخول في اتفاقية امتياز، يكون الحاصل على الامتياز قد اتخذ قرارا من جانب واحد بأن يشغل أعماله وفق شروط اتفاقية الامتياز، ولكن لحسابه الخاص.

ب٣٣ قد تُحدد السيطرة على قرارات أساس، مثل الشكل النظامي للحاصل على الامتياز وهيكله التمويلي، من قبل أطراف بخلاف مانح الامتياز، وقد تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الحاصل على الامتياز. فكلما انخفض مستوى الدعم المالي المُقدم من قبل مانح الامتياز وكلما انخفض تعرض مانح الامتياز لتقلب عوائد الحاصل على الامتياز، كلما كان من المرجح أن يكون لدى مانح الامتياز حقوق حماية فقط.

حقوق التصويت

ب٣٤ غالبا ما يكون لدى المنشأة المستثمرة القدرة الحالية، من خلال حقوق التصويت أو حقوق مشابهة، على توجيه الأنشطة ذات الصلة. لهذا يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في هذا الجزء (الفقرات ب٣٥- ب٥٠) عندما يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها من خلال حقوق التصويت.

سلطة مع أغلبية حقوق التصويت

ب٣٥ يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في أعمال مُستثمر فيها، سلطة في الحالات التالية، ما لم تنطبق عليها الفقرة ب٣٦ أو الفقرة ب٣٧:

(أ) يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتفِظ بأغلبية حقوق التصويت، أو

(ب) يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الحاكمة التي توجه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتفِظ بأغلبية حقوق التصويت.

أغلبية حقوق التصويت ولكن بدون سلطة

ب٣٦ لكي يكون لدى المنشأة المستثمرة التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت سلطة على الأعمال المُستثمر فيها، فإنه يجب أن تكون حقوق تصويت المنشأة المستثمرة حقوق أساس، وفقاً للفقرات ب٢٢- ب٢٥، ويجب أن تعطي المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، والتي غالبا ما تكون من خلال تحديد السياسات التشغيلية والتمويلية. وعندما تكون هناك منشأة أخرى لديها حقوق قائمة تمنح تلك المنشأة الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة وأن تلك المنشأة ليست وكيلا للمنشأة المستثمرة، فلن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

ب٣٧ لا يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على الأعمال المُستثمر فيها، حتى ولو كانت تحتفظ بأغلبية حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها، عندما لا تكون حقوق التصويت تلك حقوق أساس. فمثلا، لا يمكن أن يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها، سلطة عندما تخضع الأنشطة ذات الصلة لتوجيه حكومة، أو محكمة، أو سلطة إدارية، أو حارس قضائي، أو مصفي، أو جهة منظمة.

سلطة بدون أغلبية حقوق التصويت

ب٣٨ يمكن أن يكون لدى منشأة مستثمرة سلطة حتى ولو كانت تحتفظ بأقل من أغلبية حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها. ويكون لدى منشأة مستثمرة سلطة بدون أغلبية حقوق التصويت في أعمال مُستثمر فيها من خلال على سبيل المثال:

(أ) ترتيب تعاقدي بين المنشأة المستثمرة وحاملي أصوات آخرين (انظر الفقرة ب٣٩)؛ أو

(ب) حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى (انظر الفقرة ب٤٠)؛ أو

(ج) حقوق التصويت للمنشأة المستثمرة (انظر الفقرات ب٤١– ب٤٥)؛ أو

(د) حقوق التصويت الممكنة (انظر الفقرات ب٤٧– ب٥٠)، أو

(هـ) مزيج من (أ)–(د).

ترتيب تعاقدي مع حاملي أصوات أخرين

ب٣٩ يمكن أن يمنح ترتيب تعاقدي، بين المنشأة المستثمرة وحاملي أصوات أخرين المنشأة المستثمرة الحق في أن تمارس حقوق تصويت كافية لتمنحها السلطة، حتى ولو لم يكن لديها حقوق تصويت كافية لتمنحها سلطة بدون الترتيب التعاقدي. وبالرغم من ذلك، فقد يضمن ترتيب تعاقدي أن تستطيع المنشأة المستثمرة أن توجه عدداً كافياً من حاملي أصوات آخرين للتصويت بالكيفية التي تمكن المنشأة المستثمرة من اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.

حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى

ب٤٠ يمكن لحقوق أخرى لاتخاذ القرارات، مجتمعة مع حقوق التصويت، أن تمنح منشأة مستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن للحقوق المُحددة في ترتيب تعاقدي، مجتمعة مع حقوق التصويت، أن تكون كافية لتمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه عمليات التصنيع لأعمال مُستثمر فيها أو توجيه الأنشطة التشغيلية أو التمويلية الأخرى لأعمال مُستثمر فيها، والتي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. وبالرغم من ذلك، وفي ظل غياب أي حقوق أخرى، لا يؤدي اعتماد الأعمال المُستثمر فيها اقتصادياً على المنشأة المستثمرة (مثل علاقات مورد مع عميله الرئيس) إلى أن يكون لدى المنشأة المستثمرة سلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

حقوق تصويت المنشأة المستثمرة

ب٤١ يكون لدى المنشأة المستثمرة، التي تمتلك أقل من أغلبية حقوق التصويت، حقوقاً كافيةً لتمنحها السلطة عندما يكون لدى المنشاة المستثمرة القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة - بشكل منفرد.

ب٤٢ عند تقويم ما إذا كانت حقوق تصويت المنشأة المستثمرة كافية لتمنحها السلطة، تأخذ المنشأة المستثمرة جميع الحقائق والظروف، بما في ذلك:

(أ) حجم ما تحتفظ به المنشاة المستثمرة من حقوق تصويت بالنسبة إلى حجم وتشتت ما يحتفظ به حاملي الأصوات الآخرين، مع الإشارة إلى أنه:

(١) كلما زادت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة، كلما كان من الأرجح أن يكون لديها حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(٢) كلما زادت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة بالنسبة لحاملي الأصوات الآخرين، كلما كان من الأرجح أن يكون لدى المنشاة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الانشطة ذات الصلة؛

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي يلزمها أن تتصرف - سوياً - لتتفوق بأكثرية الأصوات على المنشأة المستثمرة، كلما كان من الأرجح أن يكون لدى المنشاة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الانشطة ذات الصلة؛

(ب) حقوق التصويت المكنة المُحتفظ بها من قبل المنشأة المستثمرة، أو حاملي الأصوات أو الأطراف الأخرى (انظر الفقرات ب٤٧- ب٥٠)؛

(ج) الحقوق الناشئة من ترتيبات تعاقدية أخرى (انظر الفقرة ب٤٠)؛

(د) أي حقائق وظروف أخرى تبين أنه لدى المنشأة المستثمرة، أو ليس لديها، القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي يلزم فيه أن تتخذ قرارات، بما في ذلك أنماط التصويت في اجتماعات حملة الأسهم السابقة.

ب٤٣ عندما يتحدد توجيه الأنشطة ذات الصلة بأغلبية الأصوات، وتحتفظ المنشاة المستثمرة بحقوق تصويت أكبر - بشكل جوهري - من حقوق تصويت الآخرين أو مجموعة منظمة من حاملي حقوق التصويت، وأن حيازات الأسهم الأخرى مشتتة على نطاق واسع، فقد يكون من الواضح، بعد أخذ العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)-(ج) - بمفردها، أن المنشأة المستثمرة لديها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

أمثلة تطبيقية

مثال ٤

تستحوذ منشأة مستثمرة على ٤٨٪ من حقوق التصويت بالأعمال المُستثمر فيها. ويُحتفظ بباقي حقوق التصويت من قبل آلاف من حملة الأسهم، حيث لا يحتفظ أي منهم بأكثر من ١٪ من حقوق التصويت. وليس لدى أي من حملة الأسهم أي ترتيبات ليستشير أياً من الآخرين أو ليتخذ قرارات جماعية. عند تقويم نسبة حقوق التصويت الواجب الحصول عليها، على أساس الحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى، حددت المنشأة المستثمرة أن نسبة ٤٨٪ ستكون كافية لتمنحها السيطرة. في هذه الحالة، وعلى أساس الحجم المطلق لحيازتها والحجم النسبي لحيازات الأسهم الأخرى، تخلص المنشأة المستثمرة إلى أن لديها حصة تصويت مهيمنة بشكل كافٍ - لاستيفاء ضابط السلطة دون الحاجة للأخذ في الحسبان أي دليل آخر على السلطة.

مثال ٥

تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٤٠٪ من حقوق التصويت، وتحتفظ كل من اثنتي عشرة منشأة مستثمرة أخرى بنسبة ٥٪ من حقوق التصويت للأعمال المُستثمر فيها. وتمنح اتفاقية حملة الأسهم المنشأة المستثمرة (أ) الحق في تعيين، وعزل، وتحديد مكافأة الإدارة المسئولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة. ويتطلب تغيير الاتفاقية التصويت بأغلبية الثلثين. في هذه الحالة، تخلص المنشأة المستثمرة (أ) إلى أن الحجم المطلق لحيازة المنشأة المستثمرة والحجم النسبي لحيازات الأخرين - بمفردها - لا تُعد قاطعة في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة حقوقاً كافيةُ لتمنحها سلطة. وبالرغم من ذلك، تحدد المنشأة المستثمرة (أ) أن حقها التعاقدي في تعيين، وعزل، وتحديد مكافأة الإدارة كاف لتخلص إلى أن لديها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها. وعند تقويم ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة (أ) سلطة، فإنه لاً يجوز أن يُؤخذ في الحسبان حقيقة أن المنشأة المستثمرة قد لا تكون مارست هذا الحق، أو احتمال أن تمارس المنشأة المستثمرة (أ) حقها في اختيار، أو تعيين، أو عزل الإدارة.

ب٤٤ في الحالات الأخرى، قد يكون واضحا بعد الأخذ في الحسبان العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)-(ج) - بمفردها، أن المنشأة المستثمرة (أ) ليس لديها سلطة.

أمثلة تطبيقية

مثال ٦

تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٤٥٪ من حقوق التصويت لأعمال مُستثمر فيها. وتحتفظ كل من منشأتيين مستثمرتين أخريتين بنسبة ٢٦٪ من حقوق التصويت للأعمال المُستثمر فيها. ويُحتفظ بباقي حقوق التصويت من قبل ثلاثة حملة أسهم آخرين، يحتفظ كل منهم بنسبة ١٪. وليس هناك ترتيبات أخرى تؤثر على اتخاذ القرارات. في هذه الحالة، يُعد حجم حصة التصويت للمنشأة المستثمرة (أ)، وحجمها بالنسبة لحيازات الأسهم الأخرى، كافية لاستنتاج أن المنشأة المستثمرة (أ) ليس لديها سلطة. سيلزم المنشأتان المستثمرتان الأخريتان - فقط - أن تتعاونا لتكونا قادرتين على منع المنشأة المستثمرة (أ) من توجيه الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها.

ب٤٥ وبالرغم من ذلك، قد لا تكون العوامل المُدرجة في الفقرة ب٤٢(أ)-(ج) - بمفردها- قاطعة. فعندما يكون من غير الواضح لمنشأة مستثمرة، أخذت في الحسبان تلك العوامل، ما إذا كان لديها سلطة، فإنه يجب عليها أن تأخذ في الحسبان حقائق وظروفاً إضافية، مثل ما إذا كان حملة الأسهم الآخرون سلبيين بطبيعتهم كما هو مُوضح من أنماط تصويتهم في اجتماعات حملة الأسهم السابقة. ويشمل هذا تقويم العوامل المُحددة في الفقرة ب١٨ والمؤشرات الواردة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠. فكلما قلت حقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة المستثمرة، وكلما قلت الأطراف المطالبة بأن تتصرف - سوياً - لتتفوق بأكثرية الاصوات على المنشأة المستثمرة، كلما زاد الاعتماد الذي سيُوضع على الحقائق والظروف الإضافية لتقويم ما إذا كانت حقوق المنشأة المستثمرة كافية لتمنحها سلطة. عندما تؤخذ الحقائق والظروف الواردة في الفقرات ب١٨. ب٢٠ في الحسبان جنبا إلى جنب مع حقوق المنشأة المستثمرة، فإنه يجب أن يُمنح الدليل على السلطة الوارد في القرة ب١٨ وزنا أكبر من مؤشرات السلطة الواردة في الفقرتين ب١٩ وب٢٠.

أمثلة تطبيقية

مثال ٧

تحتفظ منشأة مستثمرة بنسبة ٤٥٪ من حقوق التصويت في أعمال مُستثمر فيها. ويحتفظ كل من أحد عشر حامل أسهم آخرين بنسبة ٥٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها. ليس لدى أي من حملة الأسهم ترتيبات تعاقديه ليستشير أياً من الآخرين أو ليتخذ قرارات جماعية. في هذه الحالة، فإن الحجم المطلق لحيازة المنشأة المستثمرة والحجم النسبي لحيازات الأخرين - بمفردها - لا تُعد قاطعة في تحديد ما إذا كان لدى المنشأة المستثمرة حقوقاً كافيةً لتمنحها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها. لهذا يجب أن يؤخذ في الحسبان حقائق وظروف إضافية قد توفر دليلا على أن المنشأة المستثمرة لديها، أو ليس لديها، سلطة.

مثال ٨

تحتفظ منشأة مستثمرة بنسبة ٣٥٪ من حقوق التصويت في أعمال مستثمر فيها. ويحتفظ كل من ثلاث حملة أسهم آخرين بنسبة ٥٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها. ويُحتفظ بباقي حقوق التصويت من قبل العديد من حملة الأسهم الآخرين. ليس لدى أي من حملة الأسهم ترتيبات تعاقديه ليستشير أياً من الآخرين أو ليتخذ قرارات جماعية. وتتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها تصديقاً بأغلبية الأصوات التي يتم الإدلاء بها في اجتماعات حملة الأسهم - وقد تم الإدلاء بـ ٧٥ ٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها في آخر اجتماعات حملة الأسهم ذات الصلة. في هذه الحالة، تشير المشاركة الفعالة لحملة الأسهم الآخرين في أخر اجتماعات حملة الأسهم إلى أن المنشأة المستثمرة لم تكن لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة - بشكل منفرد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة المستثمرة قد وجهت الأنشطة ذات الصلة نظرا لأن عدداً كافياً من حملة الأسهم الآخرين قد صوتوا بالطريقة نفسها مثل المنشأة المستثمرة.

ب٤٦ عندما لا يكون واضحا، بعد الأخذ في الحسبان العوامل الواردة في الفقرة ب٤٢(أ)- (د)، أن المنشأة المستثمرة لديها سلطة، فإن المنشأة المستثمرة لا تسيطر على الأعمال المُستثمر فيها.

حقوق التصويت الممكنة

ب٤٧ عند تقويم السيطرة، تأخذ المنشأة المستثمرة في الحسبان حقوقها التصويتية الممكنة بالإضافة إلى حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل أطراف آخرين، لتحديد ما إذا كان لديها سلطة. حقوق التصويت الممكنة هي حقوق في الحصول على حقوق تصويت في الأعمال المُستثمر فيها، مثل تلك الناشئة عن الأدوات أو الخيارات القابلة للتحويل، بما في ذلك العقود الآجلة. تؤخذ حقوق التصويت الممكنة تلك في الحسبان - فقط - عندما تُعد حقوق أساس (انظر الفقرات ب٢٢- ب٢٥).

ب٤٨ عند الأخذ في الحسبان حقوق التصويت الممكنة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الغرض من الأداة وتصميمها، بالإضافة إلى الغرض من أي مشاركة أخرى وتصميمها للمنشاة المستثمرة مع الأعمال المُستثمر فيها. ويشمل هذا تقويم مختلف أحكام وشروط الأداة بالإضافة إلى التوقعات الواضحة للمنشأة المستثمرة، ودوافعها، وأسبابها للموافقة على تلك الأحكام والشروط.

ب٤٩ عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة - أيضاً - حقوق تصويت أو حقوقاً أخرى في اتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطة الأعمال المُستثمر فيها، تُقوم المنشاة المستثمرة ما إذا كانت تلك الحقوق، مجتمعة مع حقوق التصويت الممكنة، تمنحها السلطة.

ب٥٠ يمكن لحقوق التصويت الممكنة الأساس - بمفردها، أو مجتمعة مع حقوق أخرى، أن تمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون هذه هي الحالة عندما تحتفظ المنشأة المستثمرة بنسبة ٤٠٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها، ووفقاً للفقرة ب٢٣، تحتفظ بحقوق أساس ناشئة عن خيارات لاقتناء نسبة٢٠٪ إضافية من حقوق التصويت.

أمثلة تطبيقية

مثال ٩

تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بنسبة ٧٠٪ من حقوق التصويت في أعمال مُستثمر فيها. كما تحتفظ المنشأة المستثمرة (ب) بنسبة ٣٠٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها بالإضافة إلى خيار لاقتناء نصف حقوق تصويت المنشأة المستثمرة (أ). يُعد الخيار قابل للممارسة خلال السنتين التاليتين بسعر ثابت يُعد خاسراً جدا (ويُتوقع أن يظل هكذا لفترة سنتين). تمارس المنشأة المستثمرة (أ) حقوقها وتوجه - بشكل فعال - الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها. في مثل هذه الحالة، من المحتمل أن تستوفي المنشأة المستثمرة (أ) ضابط السلطة نظرا لأنها تبدو أن لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ورغم أن لدى المنشأة المستثمرة (ب) خيارات حالية قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (أي، عندما تُمارس، ستمنحها أغلبية حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها)، فإن الأحكام والشروط المرتبطة بتلك الخيارات هي تلك التي لا تعتبر تلك الخيارات أساس.

مثال ١٠

يحتفظ كل من المنشأة المستثمرة (أ) ومنشأتان مستثمرتان أخريتان بثلث حقوق التصويت في أعمال مُستثمر فيها. يرتبط نشاط الأعمال المُستثمر فيها - بشكل وثيق - بالمنشأة المستثمرة (أ). بالإضافة إلى أدوات الملكية الخاصة بها، تحتفظ المنشأة المستثمرة (أ) بأدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للأعمال المُستثمر فيها في أي وقت بسعر ثابت خاسر (ولكن ليس خاسرا جدا). إذا تم تحويل الدين، فإن المنشأة المستثمرة (أ) ستحتفظ بنسبة ٦٠٪ من حقوق التصويت في الأعمال المُستثمر فيها. وستستفيد المنشأة المستثمرة (أ) من تحقق أوجه التآزر إذا تم تحويل أدوات الدين إلى أسهم عادية. يكون لدى المنشأة المستثمرة (أ) سلطة على الأعمال المُستثمر فيها نظرا لأنها تحتفظ بحقوق تصويت في الأعمال المُستثمر فيها جنبا إلى جنب مع حقوق تصويت ممكنة أساس تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

السلطة عند التصويت أو الحقوق المشابهة التي ليس لها أثر مهم على عوائد الأعمال المُستثمر فيها

ب٥١ عند تقويم الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات ب٥- ب٨)، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان المشاركة والقرارات التي تمت عند بدء الأعمال المُستثمر فيها على أنها جزء من تصميمها وأن تُقوم ما إذا كانت شروط المعاملة وسمات المشاركة تزود المنشأة المستثمرة بحقوق كافية لتمنحها السلطة. إن المشاركة في تصميم الأعمال المُستثمر فيها تَعد - بمفردها - غير كافية لمنح منشأة مستثمرة السيطرة. وبالرغم من ذلك، قد تبين هذه المشاركة في التصميم أنه كان لدى المنشأة المستثمرة فرصة للحصول على حقوق تُعد كافية لتمنحها السلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

ب٥٢ إضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان الترتيبات التعاقدية مثل حقوق الشراء، وحقوق البيع، وحقوق التصفية التي أُقرت عند بدء الأعمال المُستثمر فيها. عندما تنطوي هذه الترتيبات التعاقدية على أنشطة تتعلق - بشكل وثيق - بالأعمال المُستثمر فيها، فإن هذه الأنشطة تُعد - في جوهرها - جزءً لا يتجزأ من الأنشطة الكلية للأعمال المُستثمر فيها، رغم أنها قد تحدث خارج الحدود النظامية للأعمال المُستثمر فيها. وبناءً عليه، فإنه يلزم أن تُؤخذ الحقوق الصريحة أو الضمنية في اتخاذ القرارات، المُضمنة في الترتيبات التعاقدية المتعلقة - بشكل وثيق - بالأعمال المُستثمر فيها، في الحسبان على أنها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على الأعمال المُستثمر فيها.

ب٥٣ لبعض الأعمال المُستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات الصلة - فقط - عندما تنشأ ظروف معينة أو تقع أحداث معينة. وقد تُصمم الأعمال المُستثمر فيها بحيث يُحدد - مسبقاً - توجيه أنشطتها وعوائدها ما لم وحتى تنشأ تلك الظروف المعينة أو تقع تلك الأحداث المعينة. في هذه الحالة يمكن أن تؤثر القرارات بشأن أنشطة الأعمال المُستثمر فيها - بشكل جوهري - على عوائدها ومن ثم تُعد أنشطة ذات صلة - فقط - عندما تقع تلك الظروف أو الأحداث. لا يلزم المنشأة المستثمرة، التي لديها القدرة على اتخاذ تلك القرارات، أن تحدث الظروف أو الأحداث ليكون لديها سلطة. إن حقيقة كون الحقوق في اتخاذ القرارات مشروط بنشأة ظروف ووقوع أحداث، في حد ذاتها، لا يجعل من تلك الحقوق حقوق حماية.

أمثلة تطبيقية

مثال ١١

إن نشاط الأعمال المُستثمر فيها، كما حُدد في وثائق تأسيسها، هو - فقط - شراء المبالغ تحت التحصيل وخدمتها - على أساس يومي - لصالح المنشآت المستثمِرة فيها. وتشمل الخدمة - على أساس يومي - تحصيل وتوريد المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة عند استحقاقها. وعند التخلف عن سداد مبلغ تحت التحصيل، تقوم الأعمال المُستثمر فيها - بشكل تلقائي - ببيع المبلغ تحت التحصيل إلى المنشأة المستثمرة كما هو متفق عليه - بشكل مستقل - في اتفاقية بيع بين المنشأة المستثمرة والأعمال المُستثمر فيها. يكون النشاط ذو الصلة الوحيد هو إدارة المبالغ تحت التحصيل عند التخلف عن سدادها نظرا لأنه النشاط الوحيد الذي يمكن أن يؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. لا تُعد إدارة المبالغ تحت التحصيل، قبل التخلف عن سدادها، أنشطة ذات صلة لأنها لا تتطلب اتخاذ قرارات أساس يمكن أن تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها . وتُحدد- مسبقاً - أنشطة ما قبل التخلف عن السداد وتتمثل - فقط - في تحصيل التدفقات النقدية عند استحقاقها وتوريدها إلى المنشآت المستثمرة. وبناء عليه، عند تقويم الأنشطة الكلية للأعمال المُستثمر فيها التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائدها، يجب أن يُؤخذ في الحسبان - فقط - حق المنشأة المستثمرة في إدارة الأصول عند التخلف عن السداد. في هذا المثال، يضمن تصميم الأعمال المُستثمر فيها أن يكون للمنشأة المستثمرة سلطة اتخاذ القرارات على الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على العوائد في الوقت - فقط - الذي يُتطلب فيه سلطة اتخاذ القرارات. وبناء علية، تؤدي شروط اتفاقية البيع جنبا إلى جنب مع وثائق تأسيس الأعمال المُستثمر فيها إلى استنتاج أن المنشأة المستثمرة لديها سلطة على الأعمال المُستثمر فيها حتى ولو كانت المنشأة المستثمرة تحصل على ملكية المبالغ تحت التحصيل - فقط - عند التخلف عن سدادها وتدير تلك المبالغ تحت التحصيل خارج الحدود النظامية للأعمال المُستثمر فيها.

مثال ١٢

إن أصول الأعمال المُستثمر فيها هي - فقط - المبالغ تحت التحصيل. وعندما يُؤخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها، فإنه يتحدد أن النشاط ذا الصلة الوحيد هو إدارة المبالغ تحت التحصيل عند التخلف عن سدادها. ويكون للطرف الذي لديه القدرة على إدارة المبالغ تحت التحصيل المُتخلف عن سدادها السلطة على الأعمال المُستثمر فيها، بغض النظر عما إذا كان أي من المقترضين قد تخلف عن السداد.

ب٥٤ قد يكون على المنشأة المستثمرة التزام صريح أو ضمني بضمان أن يستمر تشغيل الأعمال المُستثمر فيها كما تم تصميمها. قد يزيد مثل هذا الالتزام من تعرض المنشأة المستثمرة لتقلب العوائد ومن ثم زيادة الحافز لدى المنشأة المستثمرة للحصول على حقوق كافية لتمنحها السلطة. وبناءً عليه، قد يكون الالتزام بضمان تشغيل الأعمال المُستثمر فيها كما تم تصميمها مؤشرا على أن لدى المنشأة المستثمرة سلطة، ولكنه - في حد ذاته - لا يمنح المنشأة المستثمرة السلطة، كما أنه لا يمنع طرفاً آخر من امتلاك السلطة.

التعرض لـ، أو الحقوق في، عوائد متقلبة من أعمال مُستثمر فيها

ب٥٥ عند تقويم ما إذا كان لدى منشأة مستثمرة سيطرة على أعمال مُستثمر فيها، تحدد المنشأة المستثمرة ما إذا كانت مُعرضة لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها.

ب٥٦ العـوائد المتقلبة هي العوائد التي لا تكـون ثابتة ويمكن أن تتقلب نتيجة لأداء الأعمال المُستثمر فيها. يمكن أن تكون العوائد المتقلبة موجبة فقط، أو سالبة فقط أو موجبة وسالبة معاً (انظر الفقرة ١٥). تقوِّم المنشأة المستثمرة ما إذا كانت العوائد من أعمال مُستثمر فيها متقلبة، وكيف تتقلب تلك العوائد، على أساس جوهر الترتيب وبغض النظر عن الشكل النظامي للعوائد. فعلى سبيل المثال، يمكن لمنشأة مستثمرة أن تحتفظ بسند بدفعات فائدة ثابتة. ولأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تعتبر دفعات الفائدة الثابتة عوائد متقلبة نظرا لأنها تخضع لمخاطر التخلف عن السداد وتعرض المنشأة المستثمرة لمخاطر الائتمان من مُصدر السند. ويعتمد مبلغ التقلب (اي مدى تقلب تلك العوائد) على مخاطر الائتمان للسند. وبالمثل، تُعد أتعاب الأداء الثابتة، مقابل إدارة أصول الأعمال المُستثمر فيها، عوائد متقلبة نظرا لأنها تعرض المنشأة المستثمرة لمخاطر أداء الأعمال المُستثمر فيها. يعتمد مبلغ التقلب على قدرة الأعمال المُستثمر فيها على توليد دخل كاف لدفع الأتعاب.

ب٥٧ من أمثلة العوائد:

(أ) توزيعات الأرباح، والتوزيعات الأخرى لمنافع اقتصادية من الأعمال المُستثمر فيها (مثل الفائدة على أوراق مديونية مُصدرة من قبل الأعمال المُستثمر فيها)، والتغيرات في قيمة استثمارات المنشأة المستثمرة في الأعمال المُستثمر فيها تلك.

(ب) مكافأة مقابل خدمة أصول أو التزامات الأعمال المُستثمر فيها، والأتعاب والتعرض لخسارة نتيجة تقديم دعم ائتماني أو تسهيلات سيولة، والحصص المتبقية في أصول والتزامات الأعمال المُستثمر فيها عند تصفيته تلك الأعمال المُستثمر فيها، والمزايا الضريبية، والوصول إلى سيولة مستقبلية تحصل عليها المنشأة المستثمرة من ارتباطها بأعمال مُستثمر فيها.

(ج) عوائد ليست متاحة لملاك الحصص الآخرين. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم منشأة مستثمرة أصولها مجتمعة مع أصول الأعمال المُستثمر فيها، مثل الجمع بين وظائف تشغيلية لتحقيق اقتصاديات الحجم، أو وفورات التكلفة، أو توفير منتجات نادرة، أو الوصول إلى المهارات المعرفية الشخصية، أو تقييد بعض العمليات أو الأصول، لزيادة قيمة الأصول الأخرى للمنشأة المستثمرة.

العلاقة بين السلطة والعوائد

السلطة المُفوضة

ب٥٨ عندما تُقوم منشأة مستثمرة، لديها حقوق في اتخاذ القرارات (متخذ قرار) ما إذا كانت تسيطر على أعمال مُستثمر فيها، فإنه يجب عليها أن تحدد ما إذا كانت تُعد بمثابه أصيل أو وكيل. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تحدد - أيضاً - ما إذا كانت هناك منشأة أخرى لديها حقوق في اتخاذ القرارات تقوم بدور الوكيل للمنشأة المستثمرة. إن المنشأة التي بمثابة وكيل هي طرف يعمل - بشكل أساس - نيابة عن ولمصلحة طرف أو أطراف أخرى (الأطراف التي بمثابة أصيل)، وبناءً عليه، لا تسيطر على الأعمال المُستثمر فيها عند ممارستها لسلطة اتخاذ القرارات (انظر الفقرتين ١٧ و١٨). وبالتالي، في بعض الأحيان قد يُحتفظ بسلطة الأصيل وتكون قابلة للممارسة من قبل الوكيل، ولكن نيابةً عن الأصيل. لا يُعد متخذ القرار وكيلاً لمجرد أن أطرافاً أخرى يمكنها أن تستفيد من القرارات التي يتخذها.

ب٥٩ قد تفوض منشأة مستثمرة سلطتها في اتخاذ القرارات إلى وكيل بشأن بعض الموضوعات المُحددة أو بشان جميع الأنشطة ذات الصلة. وعند تقويم ما إذا كانت تسيطر على أعمال مُستثمر فيها، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعالج الحقوق المفوضة في اتخاذ القرارات لوكيلها كما لو كانت مُحتفظ بها - بشكل مباشر - من قبل المنشأة المستثمرة. وفي الحالات التي يكون فيها أكثر من أصيل واحد، فإنه يجب على كل طرف أصيل أن يُقوم ما إذا كان لديه سلطة على الأعمال المُستثمر فيها بالأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات ب٥- ب٥٤. توفر الفقرات ب٦٠- ب٧٢ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلاً أو أصيلاً.

ب٦٠ يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان العلاقة الكلية بينه وبين الأعمال المُستثمر فيها التي تتم إدارتها وبين الأطراف الأخرى المشاركة مع الأعمال المُستثمر فيها، وبالتحديد جميع العوامل أدناه، عند تحديد ما إذا كان يُعد وكيلاً:

(أ) نطاق سلطته في اتخاذ القرارات على الأعمال المُستثمر فيها (الفقرتان ب٦٢، ب٦٣).

(ب) الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى (الفقرات ب٦٤- ب٦٧).

(ج) المكافأة التي تُستحق له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) المكافأة (الفقرات ب٦٨- ب٧٠).

(د) تعرّض متخذ القرار لتقلب العوائد من الحصص الأخرى التي يحتفظ بها في الأعمال المُستثمر فيها (الفقرتان ب٧١- ب٧٢).

يجب أن تطبق أوزان مختلفة لكل من العوامل على أساس حقائق وظروف معينة.

ب٦١ يتطلب تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلاً تقويم جميع العوامل المُدرجة في الفقرة ب٦٠ مالم يحتفظ طرف واحد بحقوق أساس في عزل متخذ القرار (الحقوق في العزل) ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون سبب (انظر الفقرة ب٦٥).

نطاق سلطة اتخاذ القرارات

ب٦٢ يُقوم نطاق سلطة متخذ القرار في اتخاذ القرارات من خلال الأخذ في الحسبان:

(أ) الأنشطة التي يُسمح بها وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) اتخاذ القرارات والمُحددة بموجب النظام،

(ب) الحرية التي لدى متخذ القرار عند اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة.

ب٦٣ يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان الغرض من الأعمال المُستثمر فيها وتصميمها، والمخاطر التي صممت الأعمال المُستثمر فيها للتعرض لها، والمخاطر التي صممت لتمريرها إلى الأطراف المشاركين، ومستوى مشاركة متخذ القرار في تصميم الأعمال المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، عندما يشترك متخذ القرار - بشكل جوهري - في تصميم الأعمال المُستثمر فيها (بما في ذلك تحديد نطاق سلطة اتخاذ القرارات)، فقد تبين هذه المشاركة أنه كان لدى متخذ القرار الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التي تؤدي إلى تمتعه بالقدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى

ب٦٤ قد تؤثر الحقوق الأساس المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على قدرة متخذ القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها. وقد تبين الحقوق الأساس في العزل، أو الحقوق الأخرى، أن متخذ القرار يُعد وكيلاً.

ب٦٥ عندما يحتفظ طرف واحد بحقوق أساس في العزل ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون سبب، فإن هذا - منفرداً - يعد كافيا لاستنتاج أن متخذ القرار يُعد وكيلاً. وعندما يكون هناك أكثر من طرف واحد يحتفظ بمثل هذه الحقوق (ولا يوجد طرف منفرد يستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون موافقة الأطراف الآخرين) فإن تلك الحقوق - منفردة لا تكون قاطعة في تحديد أن متخذ القرار يتصرف - بشكل أساس - نيابة عن الأخرين ولمصلحتهم. بالإضافة إلى ذلك، كلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتصرفوا - سوياً - لممارسة الحقوق في عزل متخذ القرار وكلما زاد حجم الحصص الاقتصادية الأخرى لمتخذ القرار (أي المكافأة والحصص الأخرى) والتقلب المرتبط بها، كلما قل الوزن الذي يجب أن يُوضع لهذا العامل.

ب٦٦ يجب أن تُؤخذ في الحسبان الحقوق الأساس المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى والتي تقيد حرية متخذ القرار؛ وذلك بطريقة مشابهة لحقوق العزل، وذلك عند تقويم ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلا. فعلى سبيل المثال، يُعد متخذ القرار الذي يكون مُطالباً بالحصول على تصديق عدد صغير من الأطراف الأخرى على تصرفاته - بشكل عام - وكيلاً. (انظر الفقرات ب٢٢- ب٢٥ لإرشادات إضافية بشأن الحقوق وما إذا كانت تُعد حقوق أساس).

ب٦٧ عند الأخذ في الحسبان الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى، فإنه يجب أن يشمل تقويماً لأي حقوق قابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة الأعمال المُستثمر فيها (أو هيئة حاكمة أخرى) وأثرها على سلطة اتخاذ القرارات (انظر الفقرة ب٢٣(ب)).

المكافأة

ب٦٨ كلما زاد حجم مكافأة متخذ القرار، والتقلب المرتبط بها، بالنسبة للعوائد المتوقعة من أنشطة الأعمال المُستثمر فيها، كلما زاد احتمال أن يُعد متخذ القرار أصيلاً.

ب٦٩ لتحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد أصيلاً أو وكيلاً، فإنه يجب أن يأخذ في الحسبان - أيضاً - ما إذا كانت الشروط التالية موجودة:

(أ) أن مكافأة متخذ القرار تتناسب مع الخدمات المقدمة.

(ب) أن اتفاقية المكافأة تتضمن - فقط - أحكاماً، أو شروطاً أو مبالغ تكون موجودة - بشكل معتاد - في ترتيبات لخدمات مشابهة ومستوى مهارات تم التفاوض بشأنها على أساس التنافس الحر.

ب٧٠ لا يمكن أن يُعد متخذ القرار وكيلاً ما لم تكن الشروط المُحددة في الفقرة ب٦٩(أ) و(ب) موجودة. وبالرغم من ذلك، لا يُعد استيفاء تلك الشروط - منفرداً - كاف لاستنتاج أن متخذ القرار يُعد وكيلاً.

التعرض لتقلب العوائد من الحصص الأخرى

ب٧١ عند تقويم ما إذا كان يُعد وكيلاً، فإنه يجب على متخذ القرار، الذي لديه حصص أخرى في الأعمال المُستثمر فيها (على سبيل المثال، استثمارات في الأعمال المُستثمر فيها أو توفير ضمانات فيما يتعلق بأداء الاعمال المُستثمر فيها)، أن يأخذ في الحسبان تعرضه لتقلب العوائد من تلك الحصص الأخرى. يبين الاحتفاظ بحصص أخرى في الأعمال المُستثمر فيها أن متخذ القرار قد يُعد أصيلاً.

ب٧٢ عند تقويم تعرضه لتقلب العوائد من الحصص الأخرى في الأعمال المُستثمر فيها، فإنه يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) كلما زاد حجم حصصه الاقتصادية، والتقلب المرتبط بها، أخذاً في الحسبان مكافأته والحصص الأخرى في مجموعها، كلما زاد احتمال أن يُعد متخذ القرار أصيلاً.

(ب) ما إذا كان تعرضه لتقلب العوائد يختلف عن تعرض المنشآت المستثمرة الأخرى، وعندما يكون الأمر كذلك، ما إذا كان هذا يؤثر على تصرفاته. فعلى سبيل المثال، قد يكون الأمر كذلك، عندما يحتفظ متخذ القرار بحصص في مرتبة أدني في الأعمال المُستثمر فيها، أو يقدم للأعمال المُستثمر فيها أشكالا أخرى من التسهيلات الائتمانية.

يجب على متخذ القرار أن يُقوّم تعرضه بالنسبة إلى مجموع تقلب العوائد من الأعمال المُستثمر فيها. ويتم إجراء هذا التقويم - بشكل رئيس - على أساس العوائد المتوقعة من أنشطة الأعمال المُستثمر فيها، ولكن لا يجوز أن يتجاهل الحد الأقصى لتعرض متخذ القرار لتقلب عوائد الأعمال المُستثمر فيها من خلال الحصص الأخرى التي يحتفظ بها متخذ القرار.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٣

يؤسس متخذ قرار (مدير صندوق) ويسوق ويدير صندوقاً يُتاجر فيه في سوق عام، ومنظم وفقاً لضوابط محددة - بشكل دقيق - مُحددة في تفويض الاستثمار وفقاً لما تتطلبه الأنظمة واللوائح المحلية. وتم تسويق الصندوق للمنشآت المستثمرة على أنه استثمار في محفظة متنوعة لأوراق مالية تمثل حقوق ملكية لمنشآت يُتاجر فيها في سوق عام. وبموجب الضوابط المُحددة، لمدير الصندوق الحرية بشأن الأصول التي يستثمر فيها. وقام مدير الصندوق باستثمار تناسبي بنسبة ١٠٪ في الصندوق ويتسلم أتعاباً على أساس السوق مقابل خدماته تساوي ١٪ من صافي أصول الصندوق. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. وليس على مدير الصندوق أي التزام بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ١٠٪، والصندوق ليس مُطالباً بأن يشكل، ولم يشكل، مجلس إدارة مستقل. ولا تحتفظ المنشآت المستثمرة باي حقوق أساس تؤثر على سلطة مدير الصندوق في اتخاذ القرارات، ولكن يمكنها أن تسترد حصصها ضمن حدود معينة مُحددة من قبل الصندوق.

ورغم أن العمل يكون في إطار الضوابط المُحددة بموجب تفويض الاستثمار ووفقاً للمتطلبات التنظيمية، فإن مدير الصندوق لديه حقوق في اتخاذ القرارات التي تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للصندوق. ولا تحتفظ المنشآت المستثمرة بحقوق أساس تؤثر على سلطة مدير الصندوق في اتخاذ القرارات. يتسلم مدير الصندوق أتعاباً على أساس السوق مقابل خدماته تتناسب مع الخدمات المُقدمة، كما قام - أيضاً - باستثمار تناسبي في الصندوق. تُعرِّض المكافأة واستثمارها مدير الصندوق لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بدون إحداث تعرض كبير يكون بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. في هذا المثال، يبين الأخذ في الحسبان تعرض مدير الصندوق لتفاوت العوائد من الصندوق جنبا إلى جنب مع سلطته في اتخاذ القرارات، في إطار الضوابط المقيدة، أن مدير الصندوق يُعد وكيلاً. ومن ثم، يخلص مدير الصندوق الى أنه لا يسيطر على الصندوق.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٤

يؤسس متخذ قرار، ويسوق ويدير صندوقاً يوفر فرص استثمار لعدد من المنشآت المستثمرة. ويجب على متخذ القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات في مصلحة جميع المنشآت المستثمرة ووفقاً للاتفاقيات الحاكمة للصندوق. ومع ذلك، لمدير الصندوق حرية واسعة في اتخاذ القرارات. يتسلم مدير الصندوق أتعاباً على أساس السوق تساوي ١٪ من الأصول الخاضعة للإدارة و٢٠٪ من جميع أرباح الصندوق عندما يتحقق مستوى ربح مُحدد. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. ورغم أنه يجب عليه أن يتخذ قرارات في مصلحة جميع المنشآت المستثمرة، فإن لدى مدير الصندوق سلطة واسعة في اتخاذ القرارات لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للصندوق. ويُدفع لمتخذ القرار أتعاب ثابتة واتعاب مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة. بالإضافة إلى ذلك، توازي المكافأة بين حصص مديرالصندوق وحصص المنشآت المستثمرة الأخرى في زيادة قيمة الصندوق، بدون إحداث تعرض كبير لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق يكون بالقدر الذي يجعل المكافأة، إذا ما أخذت بشكل منفرد، تبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً.

وينطبق نمط الواقع والتحليل أعلاه على الأمثلة من ١٤أ-١٤ج المُوضحة أدناه. ويُؤخذ كل مثال في الحسبان منفرداً.

مثال ١٤أ

لدى مدير الصندوق - أيضاً - ٢٪ استثمارا في الصندوق الذي يوازي بين حصصه وحصص المنشآت المستثمرة الأخرى. وليس على مدير الصندوق أي التزام بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ٢٪، وتستطيع المنشآت المستثمرة الأخرى عزل مدير الصندوق بأغلبية الأصوات - فقط - ولكن فقط عند الإخلال بالعقد. ويؤدي الاستثمار ٢٪ لمدير الصندوق إلى زيادة تعرضه لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بدون إحداث تعرض كبير يكون بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. وتعد حقوق المنشآت المستثمرة الأخرى في عزل مدير الصندوق حقوق حماية نظرا لأنها قابلة للممارسة - فقط - عند الإخلال بالعقد. في هذا المثال، بالرغم من أنه لدى مدير الصندوق سلطة واسعة في اتخاذ القرارات ويتعرض لتقلب العوائد من حصته ومكافأته، فإن تعرض مدير الصندوق يبين أنه يُعد وكيلاً. وبالتالي، يخلص مدير الصندوق الى أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ١٤ب

لمدير الصندوق استثمار تناسبي أكثر جوهرية في الصندوق، ولكن ليس عليه أي التزام بتمويل الخسائر التي تفوق ذلك الاستثمار. وتستطيع المنشآت المستثمرة الأخرى عزل مدير الصندوق بأغلبية الأصوات - فقط - ولكن - فقط - عند الإخلال بالعقد.

في هذا المثال، تعد حقوق المنشآت المستثمرة الأخرى في عزل مدير الصندوق حقوق حماية نظرا لأنها قابلة للممارسة - فقط - عند الإخلال بالعقد. وبالرغم من أن مدير الصندوق يُدفع له أتعاب ثابتة وأتعاب مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة، فإن الجمع بين استثمار مدير الصندوق ومكافأته يمكن أن يُحدث تعرضاً كبيراً لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. فكلما زاد حجم الحصص الاقتصادية لمدير الصندوق، والتقلب المرتبط بها (أخذاً في الحسبان مكافأته والحصص الأخرى في مجموعها)، كلما زاد تركيز مدير الصندوق على تلك الحصص الاقتصادية في التحليل، وكلما زاد احتمال أن يُعد مدير الصندوق أصيلاً.

فعلى سبيل المثال، عند أخذه في الحسبان مكافأته والعوامل الأخرى، قد يعتبر مدير الصندوق أن استثمار ٢٠٪ يُعد كافياً ليخلص إلى أنه يسيطر على الصندوق. وبالرغم من ذلك، في ظل ظروف مختلفة (اي عندما تختلف المكافأة أو العوامل الأخرى)، قد تنشأ السيطرة عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفاً.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٤ج

لدى مدير الصندوق استثمار تناسبي ٢٠ ٪ في الصندوق، ولكن ليس عليه أي التزام بتمويل الخسائر التي تفوق استثماره البالغ ٢٠٪. للصندوق مجلس إدارة، جميع أعضائه مستقلون عن مدير الصندوق، وتم تعيينهم من قبل المنشآت المستثمرة الأخرى. ويقوم المجلس - سنوياً - بتعيين مدير الصندوق. فإذا قرر مجلس الإدارة عدم تجديد عقد مدير الصندوق، فإن الخدمات المؤداة من قبل مدير الصندوق سيتم آداؤها من قبل مديرين آخرين في الصناعة.

ورغم أن مدير الصندوق يُدفع له أتعاب ثابتة وأتعاب مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة، فإن الجمع بين استثمار ٢٠٪ لمدير الصندوق ومكافأته يمكن أن يحدث تعرضاً كبيراً لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق بالقدر الذي يبين أن مدير الصندوق يُعد أصيلاً. وبالرغم من ذلك، فإن المنشآت المستثمرة الأخرى لديها حقوق أساس لعزل مدير الصندوق. يوفر مجلس الإدارة آلية تضمن قدرة المنشآت المستثمرة على عزل مدير الصندوق عندما يقررون القيام بذلك.

في هذا المثال، يزيد مدير الصندوق التركيز في التحليل على حقوق العزل الأساس. وعليه، وبالرغم من أن لدى مدير الصندوق سلطات واسعة في اتخاذ القرارات ويتعرض لتقلب عوائد الصندوق من مكافأته واستثماراته، فإن الحقوق الأساس المُحتفظ بها من قبل المنشآت المستثمرة الأخرى تبين أن مدير الصندوق يُعد وكيلاً. وبالتالي، يخلص مدير الصندوق إلى أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ١٥

تم إنشاء أعمال مُستثمر فيها لشراء محفظة أوراق مالية ذات معدل ثابت ومضمونة بأصول، مُمولة من خلال أدوات دين وأدوات حقوق ملكية بمعدل ثابت. وتم تصميم أدوات حقوق الملكية لتقدم الحماية الأولى للمنشآت المستثمرة بالدين من الخسارة ولتستلم أي عوائد متبقية للأعمال المُستثمر فيها. وقد تم تسويق المعاملة للمنشآت المستثمرة بالدين الممكنة على أنها استثمار في محفظة أوراق مالية مضمونة بأصول مع التعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتخلف المحتمل عن السداد من قبل مُصدري الأوراق المالية المضمونة بأصول التي تتضمنها المحفظة، ولمخاطر معدل الفائدة المرتبط بإدارة المحفظة. تمثل أدوات حقوق الملكية عند تشكيل المحفظة ١٠٪ من قيمة الأصول المُشتراة. ويدير متخذ القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة من خلال اتخاذ قرارات الاستثمار في إطار الضوابط المُحددة في نشرة اكتتاب الأعمال المُستثمر فيها. لتلك الخدمات، يستلم مدير الأصول أتعاباً ثابتة على أساس السوق (أي ١٪ من الأصول الخاضعة للإدارة) وأتعاب على أساس الأداء (أي ١٠٪ من الأرباح) إذا زادت أرباح الأعمال المُستثمر فيها عن مستوى مُحدد. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. ويحتفظ مدير الأصول بـ ٣٥٪ من حقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها. ويُحتفظ بالـ ٦٥٪ المتبقية من حقوق الملكية ومن جميع أدوات الدين من قبل عدد كبير من المنشآت المستثمرة المشتتة - بشكل واسع - التي تُعد أطرافاً ثالث ولا علاقة بينهم. ويمكن عزل مدير الأصول بدون سبب - فقط - بقرار بأغلبية اصوات المنشآت المستثمرة الأخرى.

ويُدفع لمدير الأصول أتعاب ثابتة وأتعاب مرتبطة بالأداء تتناسب مع الخدمات المُقدمة. توازي المكافأة بين حصص مدير الأصول وحصص المنشآت المستثمرة الأخرى لزيادة قيمة الصندوق. ويتعرض مدير الأصول لتقلب العوائد من أنشطة الصندوق، نظرا لأنه يحتفظ بـ ٣٥٪ من حقوق الملكية، ومن مكافأته. وبالرغم من أن مدير الأصول يعمل في إطار الضوابط المُحددة في نشرة اكتتاب الأعمال المُستثمر فيها، إلا أن لديه القدرة الحالية على اتخاذ قرارات الاستثمار التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. لحقوق العزل المُحتفظ بها من قبل المنشآت المستثمرة الأخرى وزن ضئيل في التحليل نظرا لأن تلك الحقوق مُحتفظ بها من قبل منشآت مستثمرة مُشتتة - بشكل واسع. في هذا المثال يركز مدير الأصول أكثر على تعرضه لتقلب عوائد الصندوق من حصته في حقوق الملكية، والتي تعد في مرتبة أدنى بالنسبة لأدوات الدين. فحيازة ٣٥٪ من حقوق الملكية تحدث تعرضاً ثانوياً للخسائر والحقوق في عوائد الأعمال المُستثمر فيها، بالقدر الذي يبين أن مدير الأصول يُعد أصيلاً. وبالتالي يخلص مدير الأصول إلى أنه يسيطر على الأعمال المُستثمر فيها.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٦

يرعى متخذ قرار (الراعي) قناة للبائعين المتعددين، والتي تصدر أدوات دين قصيرة الأجل لمنشآت مستثمرة تُعد أطرافا ثالثة لا علاقة بينهم. تم تسويق المعاملة للمنشآت المستثمرة الممكنة على أنها استثمار في محفظة من الأصول متوسطة الأجل ذات التصنيف العالي مع تعرضها للحد الأدنى من مخاطر الائتمان المرتبط بالتخلف المحتمل عن السداد من قبل المُصدرين للأصول التي تتضمنها المحفظة. يقوم محولون متعددون ببيع محافظ الأصول عالية الجودة متوسطة الأجل إلى القناة. يخدم كل محول محفظة الأصول التي يبيعها للقناة ويدير المبالغ تحت التحصيل عند التخلف عن السداد مقابل أتعاب خدمة تستند إلى السوق. أيضاً يوفر كل محول الحماية الأولى من الخسارة ضد خسائر الائتمان من محفظة أصوله من خلال الضمان الزائد للأصول المُحولة للقناة. وتقوم المنشأة الراعية بتحديد الشروط الخاصة بالقناة وإدارة عملياتها مقابل أتعاب تتحدد على أساس السوق. وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المُقدمة. يصدق الراعي على البائعين المسموح لهم بالبيع للقناة، ويصدق على الأصول التي تشتريها القناة ويتخذ القرارات بشأن تمويل القناة. ويجب على الراعي أن يتصرف بما يحقق مصالح جميع المنشآت المستثمرة. يحق للراعي أي عائد متبقى لدى القناة ويقدم - أيضاً - الدعم الائتماني وتسهيلات السيولة للقناة. يستوعب الدعم الائتماني المُقدم من قبل الراعي خسائر حتى نسبة ٥٪ من جميع خسائر أصول القناة بعد الخسائر المُستوعبة من قبل المحولون. لا تُقدم تسهيلات السيولة مقابل الأصول التي يُتخلف عن سدادها. لا تحتفظ المنشآت المستثمرة بحقوق أساس يمكنها أن تؤثر على سلطة الراعي في اتخاذ القرارات.

وبالرغم من أن الراعي يُدفع له أتعاب على أساس السوق مقابل خدماته تتناسب مع تلك الخدمات المُقدمة، فإنه يتعرض لتقلب العوائد من أنشطة القناة بسبب حقوقه في أي عوائد متبقية لدى القناة وتقديمه الدعم الائتماني وتسهيلات السيولة (بمعنى أن القناة مُعرضة لمخاطر السيولة من خلال استخدام أدوات الدين قصيرة الأجل لتمويل أصول متوسطة الأجل). وحتى لو كان لدى كل من المحولين حقوق في اتخاذ القرارات التي تؤثر على قيمة أصول القناة، فإنه لدى الراعي سلطة واسعة لاتخاذ قرارات تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري إلى أبعد حد - على عوائد القناة (أي أن الراعي وضع الشروط للقناة، ولديه حق في اتخاذ القرارات بشأن الأصول (التصديق على الأصول المشتراة والمحولين لتلك الأصول) وتمويل القناة (التي يجب إيجاد استثمار جديد لها على أساس منتظم))، إن الحق في العوائد المتبقية للقناة وتوفير الدعم الائتماني وتسهيلات السيولة يعرض الراعي لتقلب العوائد من أنشطة القناة والتي تختلف عما تتعرض له المنشآت المستثمرة الأخرى. بناءً عليه، يبين ذلك التعرض أن الراعي يُعد أصيلاً، ومن ثم يخلص الراعي إلى أنه يسيطر على القناة. إن التزام الراعي بالتصرف بما يحقق مصالح جميع المنشآت المستثمرة لا يمنع الراعي من أن يكون أصيلاً.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

ب٧٣ عند تقويم السيطرة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان طبيعة علاقتها مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت هذه الأطراف تتصرف نيابة عن المنشأة المستثمرة (أي أنهم - بحكم الأمر الواقع - وكلاء). يتطلب تحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى - بحكم الأمر الواقع - وكلاء اجتهادا شخصياً، مع الأخذ في الحسبان ليس فقط طبيعة العلاقة ولكن أيضاً كيف تتفاعل تلك الأطراف مع بعضها البعض ومع المنشأة المستثمرة.

ب٧٤ لا يلزم أن تنطوي مثل تلك العلاقة على ترتيب تعاقدي. فالطرف يكون - بحكم الأمر الواقع - وكيلاً عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة، أو لدى هؤلاء الذين يوجهون أنشطة المنشأة المستثمرة، القدرة على توجيه ذلك الطرف ليتصرف نيابة عن المنشأة المستثمرة. في هذه الظروف، يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان، عند تقويم السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها، حقوق وكيلها - بحكم الأمر الواقع - في اتخاذ القرارات، وتعرضها - بشكل غير مباشر - لـ، أو حقوقها في، عوائد متقلبة من خلال الوكيل - بحكم الأمر الواقع - جنبا إلى جنب مع ما تتعرض له في حد ذاتها.

ب٧٥ ما يلي أمثلة لمثل هؤلاء الأطراف الآخرين الذين، بطبيعة علاقتهم، قد يتصرفون على أنهم وكلاء - بحكم الأمر الواقع - للمنشأة المستثمرة:

(أ) الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المستثمرة.

(ب) طرف تسلم حصته في الأعمال المُستثمر فيها على أنها مساهمة أو قرض من المنشأة المستثمرة.

(ج) طرف وافق على ألا يبيع أو يحول أو يرهن حصته في الأعمال المُستثمر فيها دون تصديق مسبق من المنشأة المستثمرة (باستثناء الحالات التي يكون فيها للمنشأة المستثمرة والطرف الآخر الحق في التصديق المسبق وتستند الحقوق إلى شروط متفق عليها تبادليا من قبل أطراف مستقلة راغبة).

(د) طرف لا يستطيع أن يمول عملياته بدون دعم مالي ثانوي من المنشأة المستثمرة.

(هـ) أعمال مُستثمر فيها يكون غالبية هيئتها الحاكمة أو كبار موظفي إدارتها هم أنفسهم للمنشأة المستثمرة.

(و) طرف له علاقة تجارية وثيقة مع المنشأة المستثمرة، مثل العلاقة بين مقدم خدمة مهنية وأحد عملائه الكبار.

السيطرة على أصول مُحددة

ب٧٦ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تعالج جزءً من أعمال مُستثمر فيها على أنه منشأة منفصلة مفترضة، وعندما يكون الأمر كذلك، أن تحدد ما إذا كانت تسيطر على المنشأة المنفصلة المفترضة.

ب٧٧ يجب على المنشأة المستثمرة أن تعالج جزءً من أعمال مُستثمر فيها على أنه منشأة منفصلة مفترضة عندما، وفقط عندما، يستوفى الشرط التالي:

تُعد الأصول المُحددة للأعمال المُستثمر فيها (أو التعزيزات الائتمانية ذات العلاقة - إن وجدت) المصدر الوحيد لدفع الالتزامات المُحددة على الأعمال المُستثمر فيها، أو الحصص الأخرى المُحددة فيها. وليس لدى الأطراف الأخرى، بخلاف الذين عليهم الالتزام المُحدد، حقوق أو التزامات متعلقة بالأصول المُحددة أو بالتدفقات النقدية المتبقية من تلك الأصول. في الجوهر، لا يمكن أن يُستخدم أي من عوائد الأصول المُحددة من قبل الأعمال المُستثمر فيها المتبقية ولا يُعد أي من التزامات المنشأة المنفصلة المفترضة واجب السداد من أصول الأعمال المُستثمر فيها المتبقية. وبالتالي - في الجوهر - يتم عزل جميع أصول، والتزامات، وحقوق ملكية تلك المنشأة المنفصلة المفترضة عن الأعمال المُستثمر فيها ككل. ويُطلق - عادة - على مثل تلك المنشأة المنفصلة المفترضة "صومعة".

ب٧٨ عندما يُستوفى الشرط الوارد في الفقرة ب٧٧، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحدد الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد المنشأة المنفصلة المفترضة، وكيف تُدار تلك الأنشطة، لتُقوم ما إذا كانت لديها سلطة على ذلك الجزء من الأعمال المُستثمر فيها. وعند تقويم السيطرة على المنشأة المنفصلة المفترضة، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة - أيضاً - أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تتعرض لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بتلك المنشأة المنفصلة المفترضة، والقدرة على أن تستخدم سلطتها على ذلك الجزء من الأعمال المُستثمر فيها لتؤثر على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

ب٧٩ عندما تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المنفصلة المفترضة، فإنه يجب عليها أن توحد ذلك الجزء من الأعمال المُستثمر فيها. وفي تلك الحالة، يستبعد الأطراف الآخرون ذلك الجزء من الأعمال المُستثمر فيها عند تقويم السيطرة على الأعمال المُستثمر فيها، وعند توحيدها.

التقويم المستمر

ب٨٠ يجب على المنشأة المستثمرة أن تُقوم ما إذا كانت تسيطر على الأعمال المُستثمر فيها عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات على واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المُدرجة في الفقرة ٧.

ب٨١ عندما يكون هناك تغيراً في الكيفية التي تُمارس بها السلطة على الأعمال المُستثمر فيها، فإنه يجب أن ينعكس ذلك التغير على الكيفية التي تُقوم بها المنشأة المستثمرة سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها. على سبيل المثال، يمكن أن تعني التغيرات في حقوق اتخاذ القرارات أنه لم تعد الأنشطة ذات الصلة تُدار من خلال حقوق التصويت، ولكن بدلا من ذلك من خلال اتفاقيات أخرى، مثل عقود، تمنح طرفاً أو أطراف أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب٨٢ قد يتسبب حدث في أن تكتسب منشأة مستثمرة السلطة على أعمال مُستثمر فيها، أو أن تفقدها، دون أن تكون المنشأة المستثمرة مشاركة في ذلك الحدث. على سبيل المثال، يمكن أن تكتسب منشأة مستثمرة السلطة على أعمال مُستثمر فيها بسبب انقضاء حقوق اتخاذ القرارات المُحتفظ بها من قبل طرف أو أطراف أخرى والتي منعت - سابقاً - المنشأة المستثمرة من السيطرة على أعمال مُستثمر فيها.

ب٨٣ تأخذ المنشأة المستثمرة - أيضاً - في الحسبان التغيرات التي تؤثر على تعرضها لـ، أو حقوقها في، العوائد المتقلبة من ارتباطها بأعمال مُستثمر فيها. على سبيل المثال، يمكن أن تفقد منشأة مستثمرة، لديها سلطة على أعمال مُستثمر فيها، السيطرة على أعمال مُستثمر فيها إذا لم يعد يحق للمنشأة المستثمرة أن تستلم عوائد أو تكون معرضة لالتزامات، نظرا لأن المنشأة المستثمرة ستفشل في استيفاء الفقرة ٧(ب) (أي عندما يتم إنهاء عقد لاستلام أتعاب متعلقة بالأداء).

ب٨٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان تقويمها بأنها تتصرف على أنها وكيل أو أصيل قد تغير. فيمكن أن تعني التغيرات في العلاقة الكلية بين المنشأة المستثمرة والأطراف الأخرى أن المنشأة المستثمرة لم تعد تتصرف على أنها وكيل، حتى ولو أنها تصرفت - سابقاً - على أنها وكيل، والعكس بالعكس. على سبيل المثال، عندما تحدث تغييرات في حقوق المنشأة المستثمرة، أو في حقوق الأطراف الأخرى، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد الأخذ في الحسبان وضعيتها على أنها أصيل أو وكيل.

ب٨٥ لن يتغير تقويم المنشأة المستثمرة الأولي للسيطرة أو لوضعيتها على أنها أصيل أو وكيل - فقط - بسبب تغير في ظروف السوق (مثلا تغير في عوائد الأعمال المُستثمر فيها مدفوعا بأحوال السوق)، ما لم يغير التغير في أحوال السوق واحدا أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورة في الفقرة ٧ أو يغير العلاقة الكلية بين أصيل ووكيل.

تحديد ما إذا كانت منشأة هي منشأة استثمارية

ب٨٥أ يجب على المنشأة أن تأخذ المنشأة في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تقويم ما إذا كانت تُعد منشأة استثمارية، بما في ذلك الغرض منها، وتصميمها. تُعد المنشأة التي تمتلك العناصر الثلاثة لتعريف منشأة استثمارية المُحددة في الفقرة ٢٧ منشأةً استثمارية. توضح الفقرات ب٨٥ب ـ ب٨٥م عناصر التعريف بمزيد من التفصيل.

الغرض من الأعمال

ب٨٥ب يتطلب تعريف المنشأة استثمارية أن يكون الغرض من المنشأة هو أن تستثمر - فقط - من أجل مكاسب رأسمالية، أو دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أوالفوائد أو دخل الإيجار)، أو كليهما. سوف توفر - عادة - الوثائق التي تبين ما هي الأهداف الاستثمارية للمنشأة، مثل مذكرة طرح الاكتتاب الخاصة بالمنشأة، والمطبوعات الموزعة من قبل المنشأة والوثائق الأخرى لشركة مساهمة أو شركة تضامن، دليلاً على الغرض من أعمال المنشأة الاستثمارية. وقد تشتمل أدلة إضافية على الطريقة التي تعرض بها المنشأة نفسها إلى الأطراف الأخرى (مثل المنشآت المستثمرة المحتملة أو الأعمال المُستثمر

فيها المحتملة)؛ على سبيل المثال، قد تعرض منشأة أعمالها على أنها توفير استثمار متوسط الأجل من أجل مكاسب رأسمالية. وفي المقابل، لا يتفق الغرض من أعمال المنشأة، التي تعرض نفسها على أنها منشأة مستثمرة هدفها أن تطور، أو تنتج أو تسوق منتجات - بشكل مشترك - مع أعمالها المُستثمر فيها، مع الغرض من أعمال منشأة استثمارية، نظرا لأن المنشأة سوف تكسب العوائد من نشاط التطوير، أو الإنتاج أو التسويق بالإضافة إلى عوائدها من استثماراتها (انظر الفقرة ب٨٥ط).

ب٨٥ج قد تقدم المنشأة الاستثمارية خدمات متعلقة بالاستثمار (مثل الخدمات الاستشارية في مجال الاستثمار، وإدارة الاستثمار، وخدمات مساندة وإدارية للاستثمار)، إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشأة تابعة، إلى أطراف ثالثة بالإضافة إلى المنشآت المستثمرة فيها، حتى لو كانت تلك الأنشطة تُعد أساساً للمنشأة، شريطة استمرارية المنشأة لتلبية تعريف المنشأة الاستثمارية.

ب ٨٥د قد تشارك المنشأة الاستثمارية - أيضاً - في الأنشطة التالية المتعلقة بالاستثمار، إما بشكل مباشر أو من خلال منشأة تابعة عندما تُباشر هذه الأنشطة لتعظيم عائد الاستثمار (مكاسب رأسمالية، أو دخل الاستثمار) من أعمالها المُستثمر فيها، ولا تمثل نشاط أعمال أساس منفصل أو مصدر أساس منفصل لدخل المنشأة الاستثمارية:

(أ) تقديم خدمات إدارية ومشورة استراتيجية لأعمال مُستثمر فيها؛

(ب) تقديم دعم مالي لأعمال مُستثمر فيها، مثل قرض، تعهد برأس مال، أو ضمان.

ب٨٥هـ عندما يكون لدى المنشأة الاستثمارية منشأة تابعة ليست هي ذاتها منشأة استثمارية وغرضها ونشاطها الرئيسي تقديم خدمات وأنشطة متعلقة بالاستثمار، مثل تلك الموضحة في الفقرتين ب٨٥ج، ب٨٥د، فإنه يجب عليها أن توحد تلك المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ٣٢. إذا كانت المنشأة التابعة التي تقدم الخدمات أوالأنشطة المتعلقة بالاستثمار هي ذاتها منشأة استثمارية، فإن المنشأة الاستثمارية الأم يجب أن تقيس تلك المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١.

استراتيجيات الخروج

ب٨٥و توفر الخطط الاستثمارية للمنشأة - أيضاً - دليلا على الغرض من أعمالها. إحدى السمات التي تميز منشأة استثمارية عن المنشآت الأخرى هي أن المنشأة الاستثمارية لا تخطط للاحتفاظ باستثماراتها إلى أجل غير محدود، وإنما تحتفظ بها لفترة محدودة. ونظرا لإمكانية أن يُحتفظ بالاستثمارات في حقوق ملكية والاستثمارات في أصول غير مالية إلى أجل غير محدود، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تكون لديها استراتيجية خروج توثق كيف تخطط المنشأة لتحقيق مكاسب رأسمالية من - تقريباً - جميع استثماراتها في حقوق الملكية واستثماراتها في الأصول غير المالية. ويجب على المنشأة الاستثمارية - أيضاً - أن تكون لديها استراتيجية خروج لأي أدوات دين لديها إمكانية أن يُحتفظ بها إلى أجل غير محدود، على سبيل المثال، استثمارات دين مستديمة. لا يلزم المنشأة أن توثق استراتيجيات خروج محددة لكل استثمار منفرد، ولكنها يجب عليها أن تحدد استراتيجيات ممكنه مختلفة لأنواع أو محافظ مختلفة من الاستثمارات، بما في ذلك إطار زمني أساس للخروج من الاستثمارات. لا تُعد آليات الخروج التي توضع - فقط - لأحداث التخلف عن السداد، مثل الإخلال بالعقد أو عدم التنفيذ، استراتيجيات خروج لأغراض هذا التقويم.

ب٨٥ز يمكن أن تتنوع استراتيجيات الخروج بحسب نوع الاستثمار. للاستثمارات في أوراق مالية خاصة، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج الطرح الأوّلي للاكتتاب العام، والاكتتاب الخاص، والبيع التجاري لأعمال، وتوزيعات (للمنشآت المستثمرة) حصص الملكية في الأعمال المُستثمر فيها ومبيعات الأصول (بما في ذلك بيع أصول الأعمال المُستثمر فيها يليه تصفية الأعمال المُستثمر فيها). للاستثمارات في حقوق الملكية التي يُتاجر فيها في سوق عام، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع

الاستثمار في اكتتاب خاص أو في سوق عام. للاستثمارات العقارية، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع العقار من خلال مُتاجرين متخصصين في العقارات أو السوق المفتوحة.

ب٨٥ح قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية استثماراً في منشأة استثمارية أخرى أُنشئت في علاقة بالمنشأة لأسباب نظامية، أو تنظيمية، أو ضريبية أو لأسباب مشابهة تتعلق بالأعمال. في هذه الحالة، لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن يكون لديها استراتيجية خروج لذلك الاستثمار، شريطة أن يكون للأعمال المُستثمر فيها من قبل المنشأة الاستثمارية استراتيجيات خروج مناسبة لاستثماراتها.

الايرادات من الاستثمارات

ب٨٥ط لا تستثمر المنشأة - فقط - لأجل مكاسب رأسمالية، أو دخل استثمار، أو كليهما، عندما تحصل المنشأة أو عضو آخر في المجموعة المُتضمنة للمنشأة (اي المجموعة التي تخضع للسيطرة من قبل المنشأة الأم النهائية للمنشأة الاستثمارية)، أو يكون لديها هدف الحصول، على منافع أخرى من استثمارات المنشأة غير المتاحة للأطراف الأخرى غير ذات العلاقة بالأعمال المُستثمر فيها. ومن أمثلة مثل تلك المنافع:

(أ) اقتناء، أو استخدام، أو مُبادلة أو استغلال عمليات، أو أصول أو تكنولوجيا لدى الأعمال المُستثمر فيها. ويشمل هذا امتلاك المنشأة، أو عضو آخر في المجموعة، حقوقاً غير تناسبية، أو حصرية، في اقتناء أصول، أو تكنولوجيا، أو منتجات، أو خدمات أي أعمال مُستثمر فيها؛ على سبيل المثال، من خلال حيازة خيار لشراء أصل من أعمال مُستثمر فيها عندما يُعد تطوير الأصل ناجحاً؛

(ب) ترتيبات مشتركة (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) أو اتفاقيات أخرى بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة وأعمال مُستثمر فيها لتطوير، أو إنتاج، أو تسويق، أو تقديم منتجات أو خدمات؛

(ج) ضمانات مالية أو أصول مُقدمة من قبل الأعمال المُستثمر فيها لتكون بمثابة ضمان مقابل ترتيبات اقتراض المنشأة أو عضو أخر في المجموعة (وبالرغم من ذلك، ستكون المنشأة الاستثمارية لا تزال قادرة على استخدام استثمار في منشأة مُستثمر فيها على أنه رهن لأي من اقتراضاتها)؛

(د) خيار مُحتفظ به من قبل طرف ذي علاقة بالمنشأة لشراء، من المنشأة أو من عضو آخر في المجموعة، حصة ملكية في أعمال مُستثمر فيها من قبل المنشأة؛

(هـ) باستثناء ما هو مُوضح في الفقرة ب٨٥ي، فإن المعاملات بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة وأعمال مُستثمر فيها، هي التي:

(١) تكون بشروط غير متاحة للمنشآت التي لا تُعد أطرافاً ذات علاقة إما بالمنشأة، أو بعضو آخر في المجموعة أو بالأعمال المُستثمر فيها؛ أو

(٢) لا تكون بالقيمة العادلة؛ أو

(٣) تمثل جزءً أساساً من نشاط الأعمال المُستثمر فيها أو نشاط أعمال المنشأة، بما في ذلك أنشطة أعمال المنشآت الأخرى في المجموعة.

ب٨٥ي قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية استراتيجية لتستثمر في أكثر من أعمال واحدة مُستثمر فيها في الصناعة، أو السوق، أو المنطقة الجغرافية نفسها لتستفيد من التآزر الذي يزيد من المكاسب الرأسمالية ودخل الاستثمار من تلك الأعمال المُستثمر فيها. وعلى الرغم من الفقرة ب٨٥ط(هـ)، لا تُعد المنشأة غير مُؤهلة لأن تُصنف على أنها منشأة استثمارية - فقط - بسبب أن مثل هذه الأعمال المُستثمر فيها تتاجر مع بعضها البعض.

قياس القيمة العادلة

ب٨٥ك عنصر أساس لتعريف المنشأة الاستثمارية هو أن تقيس وتُقوم أداء - تقريباً - جميع استثماراتها على أساس القيمة العادلة، نظراً لأن استخدام القيمة العادلة يُنتج معلومات أكثر ملاءمة من، على سبيل المثال، توحيد منشآتها التابعة أو استخدام طريقة حقوق الملكية لحصصها في المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة. ومن أجل أن تدلل أنها تستوفي هذا العنصر للتعريف، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن:

(أ) تزود المنشآت المستثمرة بمعلومات القيمة العادلة وتقيس - تقريباً - جميع استثماراتها بالقيمة العادلة في قوائمها المالية حينما يُطالب بالقيمة العادلة أو يُسمح بها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) تقوم بالتقرير عن معلومات القيمة العادلة - داخلياً - وتُقدمها لكبار موظفي الإدارة (كما عُرفوا في معيار المحاسبة الدولي٢٤)، الذين يستخدمون القيمة العادلة على أنها سمة القياس الرئيسة لتقويم أداء - تقريباً - جميع استثماراتها واتخاذ قرارات الاستثمار.

ب٨٥ل لاستيفاء المتطلب الوارد في البند ب٨٥ ك(أ)، فإن المنشأة الاستثمارية سوف:

(أ) تختار أن تُحاسب عن أي عقار استثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"؛

(ب) تختار الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على استثماراتها في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة؛

(ج) تقيس أصولها المالية بالقيمة العادلة باستخدام المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب٨٥م قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية بعض الأصول غير الاستثمارية، مثل عقار المركز الرئيس والمعدات المتعلقة به، وقد يكون عليها - أيضاً - التزامات مالية. وينطبق عنصر قياس القيمة العادلة لتعريف المنشأة الاستثمارية الوارد في الفقرة ٢٧(ج) على استثمارات المنشأة الاستثمارية. وبالتالي، لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقيس أصولها غير الاستثمارية أو التزاماتها بالقيمة العادلة.

الخصائص النموذجية لمنشأة استثمارية

ب٨٥ن عند تحديد ما إذا كانت تستوفي تعريف منشأة استثمارية، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت تظهر الخصائص النموذجية لمنشأة استثمارية (انظر الفقرة ٢٨). لا يعني غياب واحدة أو أكثر من هذه الخصائص النموذجية - بالضرورة - أن تُعد المنشأة غير مؤهلة لتُصنف على أنها منشأة استثمارية ولكنه يبين أن اجتهاداً شخصيا إضافيا يكون مطلوبا عند تحديد ما إذا كانت المنشأة تُعد منشأة استثمارية.

أكثر من استثمار واحد

ب٨٥س تحتفظ المنشأة الاستثمارية - عادةً - بعدة استثمارات لتنوع مخاطرها وتعظم عوائدها. وقد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات - بشكل مباشر أو غير مباشر، على سبيل المثال، من خلال حيازة استثمار واحد في منشأة استثمارية أخرى والتي هي ذاتها تحتفظ بالعديد من الاستثمارات.

ب٨٥ع قد تكون هناك أوقات تحتفظ فيها المنشأة باستثمار واحد. وبالرغم من ذلك، لا تمنع - بالضرورة - حيازة استثمار واحد المنشأة من استيفاء تعريف المنشأة الاستثمارية. على سبيل المثال، قد تحتفظ منشأة استثمارية باستثمار واحد - فقط - عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة بدء تشغيلها، ولم تحدد بعد الاستثمارات المناسبة، وبناء عليه، لم تنفذ بعد خطتها الاستثمارية لتقتني العديد من الاستثمارات؛ أو

(ب) لم تقم بعد باستثمارات أخرى لتحل محل تلك التي استبعدتها؛ أو

(ج) قد انشئت لتجميع أموال المنشآت لتستثمر في استثمار واحد، عندما لا يمكن الحصول على ذلك الاستثمار من قبل منشآت مستثمرة منفردة (مثلا عندما يكون الحد الأدنى المطلوب للاستثمار كبيرا جدا لمنشأة مستثمرة منفردة)؛ أو

(د) في سياق التصفية.

أكثر من منشأة مستثمرة واحدة

ب٨٥ف ستكون لدى المنشأة الاستثمارية - عادةً - العديد من المنشآت المستثمرة التي تجمع أموالها للوصول إلى خدمات إدارة الاستثمار وفرص الاستثمار التي قد لم تكن لتصل إليها - بشكل منفرد. سيقلل وجود العديد من المنشآت المستثمرة من احتمال أن تحصل تلك المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة، على منافع بخلاف المكاسب الرأسمالية أو دخل الاستثمار (انظر الفقرة ب٨٥ ط).

ب٨٥ص وبدلاً من ذلك، قد تؤسس منشأة استثمارية من قبل، أو من أجل، منشأة مستثمرة واحدة تمثل أو تدعم حصص مجموعة أوسع من المنشآت المستثمرة (مثلا صندوق معاشات، أو صندوق استثمار حكومي أو وقف عائلي).

ب٨٥ق قد تكون هناك - أيضاً - أوقات يكون فيها لدى المنشأة منشأة مستثمرة واحدة - بشكل مؤقت. على سبيل المثال، قد يكون لدى منشأة استثمارية منشأة مستثمرة واحدة - فقط - عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة الاكتتاب الأولى، التي لم تنقضي والمنشأة تحدد - بشكل نشط - المنشآت المستثمرة المناسبة؛ أو

(ب) لم تحدد بعد المنشآت المستثمرة المناسبة لتحل محل حصص الملكية التي استردت؛ أو

(ج) في سياق التصفية.

المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة

ب٨٥ر تكون لدى المنشأة الاستثمارية - عادة - عدة منشآت مستثمرة لا تُعد أطرافا ذات علاقة (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٤) بالمنشأة أو بأعضاء آخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة. سيقلل وجود منشآت مستثمرة غير ذات علاقة من احتمال أن تحصل تلك المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة، على منافع بخلاف المكاسب الرأسمالية أو دخل الاستثمار (انظر الفقرة ب٨٥ ط).

ب٨٥ش وبالرغم من ذلك، قد تظل منشأة مؤهلة على أنها منشأة استثمارية حتى ولو كانت المنشآت المستثمرة فيها ذات علاقة بالمنشأة. على سبيل المثال، قد تنشئ منشأة استثمارية صندوقاً منفصلاً "موازي" لمجموعة من موظفيها (مثل كبار موظفي الإدارة)، أو المنشأة (المنشآت) المستثمرة الأخرى التي تُعد طرفاً ذا علاقة، والتي تعكس استثمارات صندوق الاستثمار الرئيس للمنشأة. قد يتأهل هذا الصندوق "الموازي" على أنه منشأة استثمارية حتى ولو كانت جميع المنشآت المستثمرة فيه تُعد أطرافاً ذات علاقة.

حصص الملكية

ب٨٥ت تكون المنشأة الاستثمارية - عادةً، ولكنها غير مُطالبة بأن تكون، منشأة نظامية منفصلة. تكون حصص الملكية في المنشأة استثمارية - عادةً - في شكل حصص حقوق ملكية أو حصص مشابهة (مثل حصص شراكة تضامن)، تنسب لها أنصبة تناسبية من صافي أصول المنشأة الاستثمارية. وبالرغم من ذلك، وجود فئات مختلفة من المنشآت المستثمرة، بعضها له حقوق فقط على استثمار محدد أو مجموعة من الاستثمارات، أو التي لها أنصبة نسبية مختلفة في صافي الأصول، لا يمنع منشأة من أن تكون منشأة استثمارية.

ب٨٥ث بالإضافة إلى ذلك، المنشأة التي لها حصص ملكية كبيرة في شكل دين والتي، وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي المنطبقة، لا تستوفي تعريف حقوق الملكية، قد تكون ما زالت مؤهلة على أنها منشأة استثمارية، بشرط أن يتعرض ملاك الدين لمخاطر عوائد متقلبة من التغيرات في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة.

المتطلبات المحاسبية

إجراءات التوحيد

ب٨٦ القوائم المالية الموحدة:

(أ) تجمع البنود المتماثلة للأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك التي لمنشأتها التابعة.

(ب) تجري مقاصة (استبعادا) بين المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة (يوضح المعيار الدولي للتقرير ٣ كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات علاقة).

(ج) تستبعد بالكامل الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين منشآت المجموعة (تُستبعد - بالكامل - الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والتي أثبتت ضمن الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة). قد تبين الخسائر داخل المجموعة وجود هبوط يتطلب إثباتاً في القوائم المالية الموحدة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي١٢ "ضرائب الدخل" على الفروق المؤقتة التي تنشا عن استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة.

السياسات المحاسبية المتماثلة

ب٨٧ عندما يستخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متشابهة، فإنه تُجرى التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو في المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس

ب٨٨ تدرج المنشأة دخل ومصروفات المنشأة التابعة في القوائم المالية الموحدة من التاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة وحتى التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن السيطرة على المنشأة التابعة. يستند دخل ومصروفات المنشأة التابعة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المُثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، يستند مصروف الاستهلاك، المثبت في قائمة الدخل الشامل الموحدة بعد تاريخ الاستحواذ، إلى القيم العادلة للأصول القابلة للاستهلاك ذات العلاقة المُثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ.

حقوق التصويت الممكنة

ب٨٩ عندما توجد حقوق تصويت ممكنة، أو مشتقات أخرى تنطوي على حقوق تصويت ممكنة، تُحدد نسبة الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المُخصصة للمنشأة الأم وللحصص غير المسيطرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة - فقط - على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والمشتقات الأخرى، مالم تنطبق الفقرة ب٩٠.

ب٩٠ في بعض الظروف يكون لدى المنشأة - في الجوهر - حصة ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنح المنشأة - حالياً - الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية. في مثل هذه الظروف، تحدد النسبة المُخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة، عند إعداد القوائم المالية الموحدة، بالأخذ في الحسبان الممارسة النهائية لحقوق التصويت الممكنة تلك والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حاليا حق الوصول إلى العوائد.

ب٩١ لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على الحصص في المنشآت التابعة التي تُوحد. عندما تمنح أدوات، تنطوي على حقوق تصويت ممكنة -في جوهرها - حالياً حق الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة تابعة، فإن الأدوات غير خاضعة لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. في كل الحالات الأخرى، يُحاسب عن الأدوات التي تنطوي على حقوق تصويت ممكنة في منشأة تابعة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

تاريخ التقرير

ب٩٢ يجب أن يكون للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة، المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة، تاريخ التقرير نفسه. وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة الأم عن تلك التي لمنشأة تابعة، تعد المنشأة التابعة، لأغراض التوحيد، معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم لتمكين المنشأة الأم من توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة، مالم يكن فعل ذلك غير عملي.

ب٩٣ عندما يكون من غير العملي فعل ذلك، فإنه يجب على المنشأة الأم أن توحد المعلومات المالية للمنشأة التابعة مستخدمة أحدث قوائم مالية للمنشأة التابعة معدلة لآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة. وعلى أية حال، يجب ألا يزيد الفرق بين تاريخ القوائم المالية للمنشأة التابعة وذلك للقوائم المالية الموحدة عن ثلاثة أشهر، ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي اختلاف بين تواريخ القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى فترة.

الحصص غير المسيطرة

ب٩٤ يجب على المنشأة أن تنسب الربح أو الخسارة وكل مكون للدخل الشامل الآخر إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة. يجب على المنشأة - أيضاً - أن تنسب إجمالي الدخل الشامل إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى لو يؤدي هذا إلى أن يكون للحصص غير المسيطرة رصيد عجز.

ب٩٥ عندما يكون للمنشأة التابعة أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة ومصنفة على أنها حقوق ملكية ومحتفظ بها من قبل حصص غير مسيطرة، فإنه يجب على المنشأة أن تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل بتوزيعات الأرباح على مثل هذه الأسهم، سواءً تم أو لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

التغيرات في النسبة المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة

ب٩٦ عندما تتغير نسبة حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، فإنه يجب على المنشأة أن تعدل المبالغ الدفترية للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة التابعة. ويجب على المنشأة أن تثبت - بشكل مباشر - ضمن حقوق الملكية أي فرق بين المبلغ الذي عدلت به الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المُستلم، وتنسبه إلى ملاك المنشأة الأم.

فقدان السيطرة

ب٩٧ قد تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة في ترتيبين (معاملتين) أو أكثر. وبالرغم من ذلك، تبين الظروف - أحياناً - أنه ينبغي المحاسبة عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة. وعند تحديد ما إذا كان سيحاسب عن الترتيبات على أنها معاملة واحدة، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تأخذ في الحسبان أحكام وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية. يبين واحد أو أكثر مما يلي أنه ينبغي على المنشأة الأم أن تحاسب عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة:

(أ) تم الدخول فيها في الوقت نفسه أو تم دراستها مع بعضها البعض.

(ب) تشكل معاملة واحدة مُصممة لتحقيق أثر تجاري عام.

(ج) يعتمد حدوث ترتيب واحد على حدوث ترتيب واحد آخر على الأقل.

(د) ليس للترتيب الواحد - في حد ذاته - ما يبرره اقتصادياً، ولكن له ما يبرره اقتصادياً عندما يؤخذ في الحسبان مع الترتيبات الأخرى. مثال ذلك عندما يسعر استبعاد أسهم بأقل من السوق ويُعوض باستبعاد لاحق مُسعر بأعلى من السوق.

ب٩٨ عندما تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فإنه يجب عليها أن:

(أ) تلغي إثبات:

(١) أصول (بما في ذلك أية شهرة) والتزامات المنشأة التابعة بمبالغها الدفترية في التاريخ الذي تُفقد فيه السيطرة؛

(٢) المبلغ الدفتري لأي حصص غير مسيطرة في المنشأة التابعة السابقة في التاريخ الذي تُفقد فيه السيطرة (بما في ذلك أية مكونات للدخل الشامل الآخر تعود إليها).

(ب) تثبت:

(١) القيمة العادلة للعوض المُستلم، إن وجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة؛

(٢) توزيع أسهم المنشأة التابعة على الملاك بصفتهم ملاك، عندما تنطوي المعاملة أو الحدث أو الظروف التي نتج عنها فقدان السيطرة على ذلك التوزيع؛

(٣) أي استثمار مُبقى عليه في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة في التاريخ الذي تُفقد فيه السيطرة.

(ج) تعيد تصنيف المبالغ المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالمنشأة التابعة على الأساس المُوضح في الفقرة ب٩٩، إلى الربح أو الخسارة، أو تحولها - بشكل مباشر - إلى الأرباح المبقاة عندما يكون مطلوبا بموجب معايير دولية أخرى للتقرير المالي.

(د) تثبت أي فرق ناتج على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة التي تعود إلى المنشأة الأم.

ب٩٩ عندما تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن جميع المبالغ المثبتة - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك المنشأة التابعة على الأساس نفسه الذي سيكون مطلوبا إذا استبعدت المنشأة الأم - بشكل مباشر - الأصول والالتزامات ذات العلاقة. وبناء عليه، إذا كان سيُعاد تصنيف مكسب أو خسارة مُثبته - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تعيد تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما تفقد السيطرة على المنشأة التابعة. وإذا كان سيتم تحويل فائض إعادة تقويم مُثبت - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر - بشكل مباشر - إلى الأرباح المبقاة عند استبعاد الأصل، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تحول فائض إعادة التقويم - بشكل مباشر - إلى الأرباح المبقاة عندما تفقد السيطرة على المنشأة التابعة.

ب٩٩أ إذا فقدت المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة لا تشتمل على أعمال، كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، كنتيجة لمعاملة تنطوي على منشأة زميلة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم المنشأة الأم بتحديد المكسب أو الخسارة وفقاً للفقرات ب٩٨-ب٩٩. المكسب أو الخسارة الناتجة من المعاملة (بما فيها المبالغ المثبتة سابقاً في الدخل الشامل الآخر التي يعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ب٩٩) يتم إثباتها في ربح أو خسارة الشركة الأم فقط بقدر حصة المستثمر غير ذي العلاقة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. إضافة إلى ذلك، إذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في المنشأة التابعة السابقة وأصبحت المنشأة التابعة الآن منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإن المنشأة الأم تثبت الجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ في تلك المنشأة التابعة السابقة في الربح أو الخسارة فقط بقدر ملكية المستثمر غير ذي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الجديد. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من ذلك المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة. إذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في الشركة التابعة السابقة يتم المحاسبة عنه الآن وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة يتم إثباته بالكامل في ربح أو خسارة الشركة الأم.

أمثلة تطبيقية

مثال ١٧

للمنشأة الأم حصة بنسبة ١٠٠٪ في منشأة تابعة لا تحتوي على على أعمال. قامت المنشأة الأم ببيع ٧٠٪ من حصتها في المنشأة التابعة إلى منشأة زميلة والتي تمتلك فيها حصة بنسبة ٢٠٪. ونتيجة لهذه المعاملة تفقد المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة التابعة ١٠٠ وحدة عملة، والمبلغ الدفتري للحصة المباعة ٧٠ وحدة عملة (٧٠ وحدة عملة =١٠٠ وحدة عملة ×٧٠٪). القيمة العادلة للعوض المستلم ٢١٠ وحدة عملة، وهو أيضاً القيمة العادلة للحصة المباعة. الاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة يمثل مننشأة زميلة يتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية وقيمته العادلة ٩٠ وحدة عملة. المكسب المحدد وفقاً للفقرات ب٩٨-ب٩٩، وقبل الإلغاء المطلوب وفقاً للفقرة ب٩٩أ يبلغ ٢٠٠ وحدة عملة (وحدة عملة ٢٠٠=٢١٠ وحدة عملة + ٩٠ وحدة عملة –١٠٠ وحدة عملة). يتكون هذا المكسب من جزئين:

(أ) المكسب البالغ (١٤٠ وحدة عملة) الناتج من من بيع ٧٠٪ من الحصة في المنشأة التابعة للمنشأة الزميلة. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للعوض المستلم (٢١٠ وحدة عملة) والمبلغ الدفتري للحصة المباعة (٧٠ وحدة عملة). وفقاً للفقرة ب٩٩أ، تثبت المنشأة الأم في ربحها أو خسارتها مبلغ المكسب العائد إلى ملكية المستثمر غير ذي العلاقة في المنشأة الزميلة الحالية. وهذا يمثل نسبة ٨٠٪من هذا المكسب، وهو ١١٢ وحدة عملة (١١٢ وحدة عملة = ١٤٠ وحدة عملة × ٨٠٪). الحصة المتبقية وهي ٢٠٪ من المكسب (٢٨ وحدة عملة =١٤٠ وحدة عملة ×٢٠٪) يتم إلغاؤها مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة الحالية.

(ب) المكسب البالغ (٦٠ وحدة عملة) الناتج من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به مباشرة في المنشأة التابعة السابقة. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة (٩٠ وحدة عملة) ونسبة ٣٠٪ من المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة التابعة (٣٠ وحدة عملة =١٠٠ وحدة عملة ×٣٠٪). وفقاً للفقرة ب٩٩أ، تثبت المنشأة الأم في الربح أو الخسارة مبلغ المكسب العائد لحصة المستمر غير ذي العلاقة في المنشأة الزميلة الجديدة. هذا يمثل ٥٦٪ (٧٠٪×٨٠٪) من المكسب، وهو ٣٤ وحدة عملة (٣٤ وحدة عملة = ٦٠ وحدة عملة ×٥٦٪). النسبة المتبقية البالغة ٤٤٪ من المكسب وهي ٢٦ وحدة عملة (٢٦ وحدة عملة =٦٠ وحدة عملة ×٤٤٪) تم إلغاؤها مقابل المبلغ الدفتري للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة.

المحاسبة عن تغيير في وضعية منشأة استثمارية

ب١٠٠ عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على أي منشأة تابعة كانت مُقاسة - سابقاً - بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١. ويجب أن يكون تاريخ تغيير الوضعية هو تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة التابعة، في تاريخ الاستحواذ المفترض، العوض المفترض المُحول عند قياس أيه شهرة أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي والذي ينشأ عن الاستحواذ المفترض. ويجب أن تُوحد جميع المنشآت التابعة وفقاً للفقرات ١٩-٢٤ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي من تاريخ تغيير الوضعية.

ب١٠١ عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تتوقف عن توحيد منشآتها التابعة في تاريخ التغيير في الوضعية، باستثناء أي منشأة تابعة يجب أن تستمر في كونها مُوحدة وفقاً للفقرة ٣٢. ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات الفقرتين ٢٥ و٢٦ لتلك المنشآت التابعة التي تتوقف عن توحيدها، كما لو أن المنشأة الاستثمارية فقدت السيطرة على تلك المنشآت التابعة في ذلك التاريخ.

الملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي وله نفس الصلاحية مثل الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

ج١أ عدّل "القوائم المالية الموحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢) المُصدر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢- ج٦ وأضاف الفقرات ج٢أ - ج٢ب، وج٤أ - ج٤ج، وج٥أ، وج٦أ-ج٦ب. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

ج١ب عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧) المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٢، و٤، وج٢أ، وج٦أ والملحق أ وأضاف الفقرات ٢٧-٣٣، وب٨٥أ-ب٨٥ث، وب١٠٠-ب١٠١ وج٣أ-ج٣و. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وتطبق جميع التعديلات المُضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

ج١ج عدّل "بيع أو توزيع الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أومشروعه المشترك" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨)، المصدر في سبتمبر ٢٠١٤م الفقرات ٢٥-٢٦ وأضاف الفقرة ب٩٩أ. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات بأثر مستقبلي على المعاملات التي تحدث في الفترات التي تبدأ في التاريخ الذي سيحدده مجلس معايير المحاسبة الدولية أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١د عدّل "المشآت الاستثمارية: تطبيق الإعفاء من التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) المصدر في ديسمبر ٢٠١٤ الفقرات ٤، ٣٢، ب٨٥ج، ب٨٥هـ وج٢أ وأضاف الفقرات ٤أ-٤ب. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦م أو بعده. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - بأثر رجعي - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما هو مُحدد في الفقرات ج٢أ ـ ج٦.

ج٢أ على الرغم من متطلبات الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فعندما يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمرة الأولى، وعندما يُطبق - لاحقاً، تعديلات "المنشآت الاستثمارية" و "المنشآت الاستثمارية: تطبيق الاستثناء من التوحيد" لهذا المعيار لأول مرة، فإنه يلزم المنشأة - فقط - أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترات السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي ("الفترة السابقة - مباشرة"). يمكن للمنشأة - أيضاً - أن تعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة أبكر، ولكنها ليست مُطالبة بأن تفعل ذلك.

ج٢ب لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي يطبق لها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمرة الأولى.

ج٣ في تاريخ التطبيق الأولي، المنشأة ليست مُطالبة بأن تجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن ارتباطها مع إما:

(أ) المنشآت التي كان سيتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ "التوحيد ـ المنشآت ذات الغرض الخاص" وسيظل يتم توحيدها وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي؛ أو

(ب) المنشآت التي سوف لن يتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي٢٧، وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ ولن يتم توحيدها وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

ج٣أ في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تُقوم ما إذا كانت منشأة استثمارية على أساس الحقائق والظروف التي توجد في ذلك التاريخ. فعندما تخلص المنشأة، في تاريخ التطبيق الأولي، إلى أنها تُعد منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تطبق متطلبات الفقرات ج٣ب ـ ج٣و، بدلا من الفقرتين ج٥-ج٥أ.

ج٣ب باستثناء أي منشأة تابعة يتم توحيدها وفقاً للفقرة ٣٢ (والتي تنطبق عليها الفقرات ج٣ وج٦ أو الفقرات ج٤ ـ ج٤ج، أيها يكون ملائما)، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تقيس استثماراتها في كل منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كما لو كانت متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - دائماً - سارية. ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تعدل - بأثر رجعي - كل من الفترة السنوية التي تسبق - مباشرةً - التطبيق الأولي وحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة؛ وبين

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة الاستثمارية في المنشأة التابعة.

ويجب أن يُحول المبلغ المجمع لأي تعديلات للقيمة العادلة المُثبتة - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح المُبقاة في بداية الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي.

ج٣ج قبل التاريخ الذي يُطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها - سابقاً - للمنشآت المستثمرة أو للإدارة، عندما تعبر تلك المبالغ عن المبلغ الذي كان سيتم - في مقابله - مُبادلة الاستثمار بين أطراف تتوفر لديهم المعلومات الكافية والرغبة في التعامل على أساس التنافس الحر في تاريخ التقويم.

ج٣د عندما يكون من غير العملي (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٨) قياس الاستثمار في منشأة تابعة وفقاً للفقرتين ج٣ب وج٣ج، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن - عملياً - تطبيق الفقرتين ج٣ب و ج٣ج، والتي قد تكون الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية التي تسبق - مباشرةً - تاريخ التطبيق الأولي، مالم تكن بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن - عملياً - تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه يجب أن يُثبت تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٣هـ عندما تستبعد منشأة استثمارية استثماراً في منشأة تابعة، أو تفقد، السيطرة عليه، قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فإن المنشأة الاستثمارية ليست مُطالبة بأن تجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن تلك المنشأة التابعة.

ج٣و عندما تطبق المنشأة تعديلات "المنشآت الاستثمارية" لفترة تالية للوقت الذي تطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ للمرة الأولى، فإنه يجب أن تُقرأ الإشارات إلى "تاريخ التطبيق الأولي"، الواردة في الفقرات ج٣أ-ج٣هـ، على أنها "بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها للمرة الأولى تعديلات "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي٢٧) المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢".

ج٤ في تاريخ التطبيق الأولي، وعندما تخلص منشأة مستثمرة إلى أنها يجب أن توحد أعمالاً مُستثمر فيها لم يتم توحيدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة ما يلي:

(أ) إذا كانت الأعمال المُستثمر فيها أعمالاً (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")، فإنها تقيس الأصول، والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك الأعمال المُستثمر فيها غير المُوحدة - سابقاً - كما لو كانت تلك الأعمال المُستثمر فيها قد تم توحيدها (وبالتالي تكون قد طبقت محاسبة الاستحواذ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣) من التاريخ الذي اكتسبت فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على تلك الأعمال المُستثمر فيها على أساس متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. يجب على المنشأة المستثمرة أن تُعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي. عندما يكون التاريخ الذي اُكتسبت فيه السيطرة هو تاريخ أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً - فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً، أي فرق بين:

(١) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛ وبين

(٢) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة مع الأعمال المُستثمر فيها.

(ب) إذا لم تكن الأعمال المُستثمر فيها أعمالاً (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣)، فإنها تقيس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك الأعمال غير الموحدة - سابقاً - كما لو كانت تلك الأعمال المُستثمر فيها قد تم توحيدها (بتطبيق طريقة الاستحواذ كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولكن بدون إثبات أي شهرة للأعمال المُستثمر فيها) من التاريخ الذي اكتسبت فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على تلك الأعمال المُستثمر فيها على أساس متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تُعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي. وعندما يكون التاريخ الذي اُكتسبت فيه السيطرة هو تاريخ أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً - فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً، أي فرق بين:

(١) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛ وبين

(٢) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة مع الأعمال المُستثمر فيها.

ج٤أ عندما يكون من غير العملي (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٨) قياس أصول أعمال مُستثمر فيها والتزاماتها والحصص غير المسيطرة فيها وفقاً للفقرة ج٤(أ) أو (ب)، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة ما يلي:

(أ) إذا كانت الأعمال المُستثمر فيها أعمالاً، فإنها تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ اعتباراً من تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن يكون تاريخ الاستحواذ المفترض هو بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - أن تُطبق الفقرة ج٤(أ)، والتي قد تكون هي الفترة الحالية.

(ب) إذا لم تكن الأعمال المُستثمر فيها أعمالاً، فإنها تطبق طريقة الاستحواذ كما وُضحت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ولكن بدون إثبات أي شهرة للأعمال المُستثمر فيها اعتبارا من تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن يكون تاريخ الاستحواذ المفترض هو بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - أن تطبق الفقرة ج٤(ب)، والتي قد تكون هي الفترة الحالية.

ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي، مالم تكن بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - أن تُطبق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يكون تاريخ الاستحواذ المفترض أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً - فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً - أي فرق بين:

(ج) مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة المثبتة؛ وبين

(د) المبلغ الدفتري السابق لارتباط المنشأة المستثمرة مع الأعمال المُستثمر فيها.

وعندما تكون أبكر فترة، يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق هذه الفقرة، هي الفترة الحالية، فإنه يجب أن يُثبت تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٤ب عندما تطبق المنشأة المستثمرة الفقرتين ج٤ وج٤أ، ويكون التاريخ الذي اكتسبت فيه السيطرة، وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تاريخ تالٍ لتاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ المُنقح في ٢٠٠٨ (المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨))، فإن الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ في الفقرتين ج٤، ج٤أ يجب أن تكون الى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨). وإذا اكتسبت السيطرة قبل تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨)، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق اما المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (٢٠٠٨) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المصدر في ٢٠٠٤).

ج٤ج عندما تطبق المنشأة المستثمرة الفقرات ج٤ - ج٤أ، ويكون التاريخ الذي اكتسبت فيه السيطرة، وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، هو تاريخ تالٍ لتاريخ سريان معيار المحاسبة الدولي٢٧ المُنقح في ٢٠٠٨ (معيار المحاسبة الدولي٢٧ (٢٠٠٨))، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لجميع الفترات التي وُحدت فيها - بأثر رجعي - الأعمال المُستثمر فيها وفقاً للفقرات ج٤-ج٤أ. وإذا اكتسبت السيطرة قبل تاريخ سريان معيار المحاسبة الدولي٢٧ (٢٠٠٨)، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق إما:

(أ) متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لجميع الفترات التي وُحدت فيها - بأثر رجعي - الأعمال المُستثمر فيها وفقاً للفقرات ج٤ - ج٤أ؛ أو

(ب) متطلبات نسخة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المُصدرة في ٢٠٠٣ (معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (٢٠٠٣)) لتلك الفترات السابقة لتاريخ سريان معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (٢٠٠٨) وبعد ذلك متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات اللاحقة.

ج٥ في تاريخ التطبيق الأولي، وعندما تخلص المنشأة المستثمرة إلى أنها سوف لن توحد الأعمال المُستثمر فيها التي كانت تُوحد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي٢٧ وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس حصتها في الأعمال المُستثمر فيها بالمبلغ الذي كان سيتم قياسها به إذا كانت متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي سارية عندما أصبحت المنشأة المستثمرة مرتبطة بالأعمال المُستثمر فيها (ولكن لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي)، أو فقدت السيطرة عليها. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي. وعندما يكون التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة المستثمرة مرتبطة بالأعمال المُستثمر فيها (ولكن لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي)، أو فقدت السيطرة عليها، هو تاريخ أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً، أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ وبين

(ب) المبلغ المُثبت لحصة المنشأة المستثمرة في الأعمال المُستثمر فيها.

ج٥أ عندما يكون من غير العملي (كما عرف في المعيار الدولي للمحاسبة ٨) قياس الحصة في الأعمال المُستثمر فيها وفقاً للفقرة ج٥، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تطبق متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق الفقرة ج٥، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي، مالم تكن بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يكون التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة المستثمرة مرتبطة بالأعمال المُستثمر فيها (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي)، أو فقدت السيطرة عليها، هو تاريخ أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تُثبت، على أنه تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً، أي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ وبين

(ب) المبلغ المثبت لحصة المنشأة المستثمرة في الأعمال المُستثمر فيها.

وعندما تكون أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية، فإنه يجب أن يُثبت تعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

ج٦ كانت الفقرات ٢٣، و٢٥، وب٩٤ وب٩٦-ب٩٩ تعديلات لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ أجريت عام ٢٠٠٨ والتي رُحلت إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. باستثناء عندما تطبق المنشأة الفقرة ج٣، أو تكون مُطالبة بأن تطبق الفقرات ج٤-ج٥أ، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في تلك الفقرات كما يلي:

(أ) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض أي ربح أو خسارة منسوبة لفترات التقرير التي كانت قبل أن تطبق التعديل الوارد في الفقرة ب٩٤ للمرة الأولى.

(ب) لا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٣ وب٩٦، للمحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة بعد أن تُكتسب السيطرة، على التغيرات التي حدثت قبل أن تطبق المنشأة هذه التعديلات للمرة الأولى.

(ج) لا يجوز للمنشأة أن تعيد عرض المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة تابعة سابقة إذا كانت قد فقدت السيطرة قبل أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرات ٢٥ وب٩٧- ب٩٩ للمرة الأولى. بالإضافة إلى ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تعيد حساب أي مكسب أو خسارة من فقدان السيطرة على منشأة تابعة والذي حدث قبل أن تُطبق التعديلات الواردة في الفقرات ٢٥ وب٩٧- ب٩٩ لأول مرة.

الإشارات إلى "الفترة السابقة – مباشرة"

ج٦أ على الرغم من الإشارات إلى الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي (الفترة السابقة - مباشرةً) في الفقرات ج٣ب - ج٥أ، فيمكن للمنشأة أن تعرض- أيضاً - معلومات مقارنة مُعدلة لأي فترات أبكر معروضة، ولكنها ليست مُطالبة بأن تفعل ذلك. وعندما تعرض المنشأة معلومات مقارنة مُعدلة لأي فترات أبكر، فإنه يجب أن تُقرأ جميع الإشارات إلى "الفترة السابقة - مباشرةً"، الواردة في الفقرات ج٣ب - ج٥أ، على أنها "أبكر فترة مقارنة مُعدلة معروضة".

ج٦ب عندما تعرض المنشأة معلومات مقارنة غير مُعدلة لأي فترات أبكر، فإنه يجب عليها أن تحدد - بشكل واضح - المعلومات التي لم تُعدل، وتنص على أنها قد أعدت على أساس مختلف، وتوضح ذلك الأساس.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٧ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكن لم تطبق - بعد - المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب أن تُقرأ أي إشارة، في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاثبات والقياس".

سحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

ج٨ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المتطلبات المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠٠٨).

ج٩ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي - أيضاً - محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٢ "التوحيد - المنشآت ذات الغرض الخاص".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١

"الترتيبات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١

الترتيبات المشتركة

الهدف

١ **هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المنشآت التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة – بشكل مشترك (أي "ترتيبات مشتركة").**

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، يعرف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تكون طرفا في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع ذلك الترتيب المشترك.

النطاق

٣ **يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي من قبل جميع المنشآت التي تكون طرفا في ترتيب مشترك.**

الترتيبات المشتركة

٤ **الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة.**

٥ **يمتلك الترتيب المشترك الخصائص التالية:**

(أ) الأطراف مُقيدة بترتيب تعاقدي (انظر الفقرات ب٢ . ب٤).

(ب) يمنح الترتيب التعاقدي طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ب٥ . ١٣٠٧).

٦ **الترتيب المشترك إما أن يكون "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".**

السيطرة المشتركة

٧ **السيطرة المشتركة هي التقاسم المتفق عليه – بشكل تعاقدي – للسيطرة على ترتيب، والتي توجد – فقط – عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.**

٨ يجب على المنشأة التي تكون طرفاً في ترتيب أن تُقوم ما إذا كان الترتيب التعاقدي يمنح جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، السيطرة - بشكل جماعي - على الترتيب. تسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف - بشكل جماعي - على الترتيب عندما يجب عليهم أن يتصرفوا - سوياً - لتوجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الترتيب (اي الأنشطة ذات الصلة).

٩ ما أن يُحدد أن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب، فإن السيطرة المشتركة توجد - فقط - عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب.

١٠ في الترتيب المشترك، لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده. ويمكن لطرف لديه سيطرة مشتركة على ترتيب أن يمنع أياً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف، من السيطرة على الترتيب.

١١ يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. يميز هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (مشاركون في عملية مشتركة أو مشاركون في مشروع مشترك) عن الأطراف التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

١٢ سوف يلزم المنشأة أن تطبق الاجتهاد الشخصي عند تقويم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، لديها سيطرة مشتركة على ترتيب. ويجب على المنشأة أن تجرى هذا التقويم بالأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف (انظر الفقرات ب٥ ـ ب١١).

١٣ عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد تقويم ما إذا كانت - لا يزال - لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.

أنواع الترتيب المشترك

١٤ يجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك، على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك، على حقوق والتزامات الأطراف في الترتيب.

١٥ العملية المشتركة هي ترتيب مشترك حيثما يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب. وتُسمى هذه الأطراف المشاركين في عملية مشتركة.

١٦ المشروع المشترك هو ترتيب مشترك حيث يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب. وتُسمى هذه الأطراف المشاركين في مشروع مشترك.

١٧ تطبق المنشأة الاجتهاد الشخصي عند تقويم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه بالأخذ في الحسبان حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وتُقوم المنشأة حقوقها والتزاماتها بالأخذ في الحسبان الهيكل والشكل النظامي للترتيب، والشروط التي اتفقت عليها الأطراف في الترتيب التعاقدي، وعندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب١٢ـ ب٣٣).

١٨ تكون الأطراف - أحياناً - مُقيدة باتفاق إطاري يحدد الشروط التعاقدية العامة لمباشرة واحد أو أكثر من الانشطة. قد يحدد الاتفاق الإطاري أن تؤسس الأطراف ترتيبات مشتركة مختلفة لتتعامل مع أنشطة محددة تشكل جزءً من الاتفاق. ورغم أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالاتفاق الإطاري نفسه، فقد يكون نوعها مختلفاً عندما تختلف حقوق والتزامات الأطراف عند مباشرة الأنشطة المختلفة التي تم تناولها في الاتفاق الإطاري. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشروعات المشتركة - معاً - عندما تباشر الأطراف الأنشطة المختلفة التي تشكل جزءً من الاتفاق الإطاري نفسه.

١٩ عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد تقويم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.

القوائم المالية لأطراف في ترتيب مشترك

العمليات المشتركة

٢٠ **يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:**

(أ) **أصوله، بما في ذلك نصيبه من أي أصول مُحتفظ بها – بشكل مشترك؛**

(ب) **التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تحملها – بشكل مشترك؛**

(ج) **إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئ عن العملية المشتركة؛**

(د) **نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛**

(هـ) **مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تحملها – بشكل مشترك.**

٢١ يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول، والالتزامات، والإيرادات والمصروفات المتعلقة بحصته في عملية مشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق على أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات بعينها.

٢١أ عندما تستحوذ المنشأة على حصة في عملية مشتركة والتي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق، وبقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠ كافة لمبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى التي لا تتعارض مع الإرشادات في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير المتعلقة بتجميع الأعمال. وهذا ينطبق على الاستحواذ على كل من الحصص الأولية والحصص الإضافية في العملية المشتركة التي شكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً. المحاسبة عن الاستحواذ على حصة في مثل هذه العملية المشتركة محدد في الفقرات ب٣٣أ - ب٣٣د.

٢٢ تم تحديد المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول، أو المساهمة بها أو شرائها، بين منشأة وعملية مشتركة تكون هي مشاركة فيها، في الفقرتين ب٣٤ ـ ب٣٧.

٢٣ يجب - أيضاً - على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للفقرتين ٢٠ ـ ٢٢ عندما يكون لذلك الطرف حقوق في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وعندما لا يكون للطرف الذي يشارك في العملية المشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا التعهدات بالالتزامات، المتعلقة بتلك العملية المشتركة، فإنه يجب عليه أن يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق على تلك الحصة.

المشروعات المشتركة

٢٤ **يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يُثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو مُحدد في ذلك المعيار.**

٢٥ يجب على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك،ط ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، مالم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يحاسب عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١).

القوائم المالية المنفصلة

٢٦ في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على المشارك في عملية مشتركة أو المشارك في مشروع مشترك أن يحاسب عن حصته في:

(أ) عملية مشتركة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢؛

(ب) مشروع مشترك وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة".

٢٧ في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في:

(أ) عملية مشتركة وفقاً للفقرة ٢٣؛

(ب) مشروع مشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ما لم يكن للمنشأة تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليها أن تطبق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١).

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي.

الترتيب المشترك	ترتيب يكون لطرفين أو أكثر فيه **سيطرة مشتركة**.
السيطرة المشتركة	تقاسم مُتفق عليه - بشكل تعاقدي - للسيطرة على ترتيب، والتي توجد - فقط -عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف المُتقاسمة السيطرة.
العملية المشتركة	**ترتيب مشترك** حيثما يكون للأطراف، التي لديها سيطرة **مشتركة** على الترتيب، حقوق في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب.
المشارك في عملية مشتركة	طرف في **عملية مشتركة** يكون لديه سيطرة **مشتركة** على تلك العملية المشتركة.
المشروع المشترك	**ترتيب مشترك** حيثما يكون للأطراف، التي لديها سيطرة **مشتركة** على الترتيب، حقوق في صافي أصول الترتيب.
المشارك في مشروع مشترك	طرف في **مشروع مشترك** يكون لديه سيطرة **مشتركة** على المشروع المشترك.
الطرف في ترتيب مشترك	المنشأة التي تشارك في **ترتيب مشترك**، بغض النظر عما إذا كان لدى المنشأة سيطرة **مشتركة** على الترتيب.
كيان منفصل	هيكل مالي قابل للتحديد - بشكل منفصل، بما في ذلك منشآت نظامية منفصلة أو منشآت معترف بها من قبل تشريع، بغض النظر عما إذا كان لتلك المنشآت شخصية نظامية.

تُعرف المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١)، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وتُستخدم في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بالمعاني المُحددة في تلك المعايير الدولية للتقرير المالي:

- السيطرة على أعمال مستثمر فيها
- طريقة حقوق الملكية
- السلطة
- حقوق الحماية
- الأنشطة ذات الصلة
- القوائم المالية المنفصلة
- التأثير المهم

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٢٧ وله الصلاحية نفسها كما للأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإنه سيلزم أن تُقوم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بنمط واقع بعينه عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدي (الفقرة ٥)

ب٢ يمكن الاستدلال على الترتيبات التعاقدية بطرق عديدة. فغالباً ـ ولكن ليس دائما ـ ما يكون الترتيب التعاقدي الواجب النفاذ مكتوباً، وعادة في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. يمكن - أيضاً - أن تنشئ الآليات التشريعية ترتيبات واجبة النفاذ، إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود بين الأطراف.

ب٣ عندما تُهيكل الترتيبات المشتركة من خلال كيان منفصل (انظر الفقرتين ب١٩– ب٣٣)، فإن الترتيب التعاقدي، أو بعض جوانبه، سوف يُضمن في بعض الحالات في مواد أو ميثاق أو لوائح الكيان المنفصل.

ب٤ يُحدد الترتيب التعاقدي الشروط التي تشارك بناءً عليها الأطراف في النشاط موضوع الترتيب. ويتناول الترتيب التعاقدي - بشكل عام - أموراً مثل:

(أ) غرض الترتيب المشترك، ونشاطه وأمده.

(ب) كيف يُعين أعضاء مجلس الإدارة، أو هيئة حاكمة مُعادِلة، للترتيب المشترك.

(ج) عملية اتخاذ القرار: الأمور التي تتطلب قرارات من الأطراف، وحقوق تصويت الأطراف، ومستوى الدعم المطلوب لتلك الأمور. وتؤسس عملية اتخاذ القرار المُنعكسة في الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ب٥ – ب١١).

(د) رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف.

(هـ) كيف تقتسم الأطراف الأصول، أو الالتزامات، أو الإيرادات، أو المصروفات، أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات ٧-١٣)

ب٥ عند تقويم ما إذا كان لدى المنشأة سيطرة مشتركة على ترتيب ما، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوم أولاً ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، يسيطرون على الترتيب. يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ السيطرة، ويجب أن يُستخدم عند تحديد ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة من الاطراف، عرضة لعوائد متقلبة، أو لهم حقوق فيها، من مشاركتهم في الترتيب وأن لديهم القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطتهم على الترتيب. عندما يكون جميع الأعضاء، أو مجموعة من الاطراف، قادرين - بشكل جماعي - على توجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل جوهري - على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب.

ب ٦ بعد استنتاج أن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب - بشكل جماعي، يجب على المنشأة أن تُقوم ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الترتيب. وتوجد السيطرة المشتركة - فقط - عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب. قد يتطلب تقويم ما إذا كان الترتيب يُسيطر عليه من قبل جميع اطرافه، أو من قبل مجموعة من الأطراف، أو يُسيطر عليه من قبل طرف واحد من أطرافه بمفرده، اجتهادا شخصياً.

ب٧ تؤدي - أحياناً - عملية اتخاذ القرار المُتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي - بشكل ضمني - إلى سيطرة مشتركة. فعلى سبيل المثال، افترض أن طرفين أسسا ترتيباً يكون لكل منهما فيه ٥٠٪ من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي بينهما أن ٥١٪ على الأقل من حقوق التصويت تكون مطلوبة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. في هذه الحالة، وافق الطرفان - بشكل ضمني - على أن يكون لديهما سيطرة مشتركة على الترتيب نظراً لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يمكن أن تتخذ بدون موافقة الطرفين.

ب٨ في ظروف أخرى، يتطلب الترتيب التعاقدي حداً أدنى لنسبة حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. وعندما يمكن تحقيق ذلك الحد الأدنى لنسبة حقوق التصويت المطلوبة من خلال أكثر من توليفة واحدة من الأطراف توافق معاً، فإن ذلك الترتيب لا يكون ترتيباً مشتركاً ما لم يحدد الترتيب التعاقدي أي الأطراف (أو توليفة من الأطراف) تكون مُطالبة بالموافقة بالإجماع على القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية

مثال ١

إفترض أن ثلاثة أطراف أسسوا ترتيباً: (أ) لديه ٥٠٪ من حقوق التصويت في الترتيب، و(ب) لديه ٣٠٪، و(ج) لديه ٢٠٪. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥٪ - على الأقل - من حقوق التصويت تكون مطلوبة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب نظراً لأنه يحتاج لموافقة (ب). فشروط ترتيبهم التعاقدي التي تتطلب على الأقل ٧٥٪ من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تعني - بشكل ضمني - أن (أ)، و(ب) لديهما سيطرة مشتركة على الترتيب نظراً لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب لا يمكن أن تتخذ بدون موافقة كل من (أ) و(ب).

مثال ٢

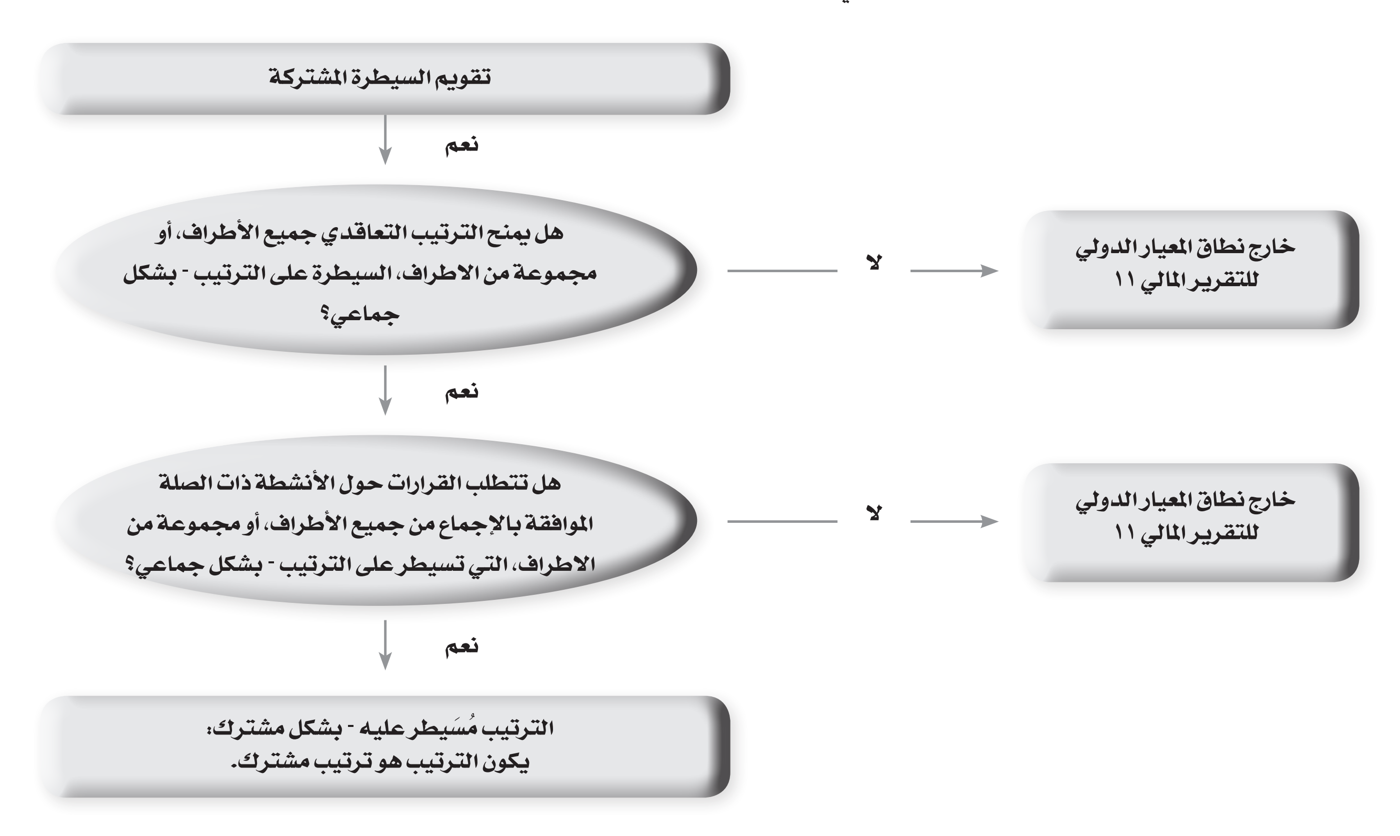
افترض ترتيباً بين ثلاثة أطراف: (أ) لديه ٥٠٪ من حقوق التصويت في الترتيب، ولدى كل من (ب) و(ج) ٢٥٪. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥٪ على الأقل من حقوق التصويت تكون مطلوبة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب نظراً لأنه يحتاج لموافقة إما (ب) أو (ج). في هذا المثال (أ) و(ب) و(ج) يسيطرون - بشكل جماعي - على الترتيب. وبالرغم من ذلك، هناك أكثر من توليفة واحدة من الأطراف التي يمكن أن تتفق لتصل إلى ٧٥٪ من حقوق التصويت (أي إما (أ) و(ب) أو (أ) و(ج)). في مثل هذه الحالة، سيلزم أن يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف أي توليفة من الأطراف تكون مُطالبة بأن توافق بالإجماع على القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب ليكون ترتيباً مشتركاً.

مثال ٣

افترض ترتيباً فيه (أ) و (ب) لدى كل منهما نسبة ٣٥٪ من حقوق التصويت في الترتيب، في حين أن الـ ٣٠٪ المتبقية مُتفرقة - على نطاق واسع. وتتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة المصادقة من قبل أغلبية حقوق التصويت. يكون لدى الطرفين (أ) و(ب) سيطرة مشتركة على الترتيب - فقط - عندما يحدد الترتيب التعاقدي أن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كل من (أ) و (ب).

ب٩ يعني مُتطلب الموافقة بالإجماع أن أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع أن يمنع أي من الأطراف الأخرى، أو من مجموعة من الاطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (حول الأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كان مُتطلب الموافقة بالإجماع يتعلق - فقط - بالقرارات التي تمنح طرفاً حقوق حماية وليس بقرارات حول الأنشطة ذات الصلة بالترتيب، فإن ذلك الطرف لا يكون طرفاً لديه سيطرة مشتركة على الترتيب.

ب١٠ قد يتضمن الترتيب التعاقدي فقرات حول حل النزاعات، مثل التحكيم. قد تسمح هذه الأحكام بأن تُتخذ القرارات في غياب الموافقة بالإجماع بين الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة. لا يمنع وجود مثل هذه الأحكام من أن يكون الترتيب مُسَيطراً عليه - بشكل مشترك - وبالتالي من أن يكون ترتيباً مشتركاً.



ب١١ عندما يكون الترتيب خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، فإن المنشأة تُحاسب عن حصتها في الترتيب وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

أنواع الترتيب المشترك (الفقرات ١٤- ١٩)

ب١٢ تؤسس الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (مثلاً على أنها وسيلة لتقتسم الأطراف التكاليف والمخاطر، أو على أنها وسيلة توفر للأطراف الوصول إلى تقنية جديدة أو اسواق جديدة)، ويمكن أن تُؤسس باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة.

ب١٣ لا تتطلب بعض الترتيبات أن يتم مُباشرة النشاط موضوع الترتيب في كيان منفصل، وبالرغم من ذلك، تنطوي ترتيبات أخرى على إنشاء كيان منفصل.

ب١٤ يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة، المطلوب بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، على حقوق الأطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب في السياق العادي للأعمال. يصنف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الترتيبات المشتركة على أنها إما عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة. فعندما يكون لدى المنشأة حقوق في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإن الترتيب يكون عملية مشتركة. وعندما يكون لدى المنشأة حقوق في صافي أصول الترتيب، فإن الترتيب يكون مشروعاً مشتركاً. تحدد الفقرات ب١٥- ب٣٣ التقويم الذي تجريه المنشأة عند تحديد ما إذا كانت تمتلك حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيب المشترك

ب١٥ كما جاء في الفقرة ب١٤، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف أن تُقوم حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وعند إجراء ذلك التقويم، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) هيكل الترتيب المشترك (انظر الفقرات ب١٦- ب٢١).

(ب) عندما يُهيكل الترتيب من خلال كيان منفصل:

(١) الشكل النظامي للكيان المنفصل (انظر الفقرات ب٢٢ - ب٢٤)؛

(٢) شروط الترتيب التعاقدي (انظر الفقرات ب٢٥- ب٢٨)؛

(٣) عندما يكون ملائما، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب٢٩- ب٣٣).

هيكل الترتيب المشترك

ترتيبات مشتركة غير مُهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٦ الترتيب المشترك الذي لم يُهيكل من خلال كيان منفصل يكون عملية مشتركة. في مثل هذه الحالات، يحدد الترتيب التعاقدي حقوق الأطراف في الأصول والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب، وحقوق الأطراف في الإيرادات والتعهدات بالمصروفات المقابلة.

ب١٧ يصف الترتيب التعاقدي - غالباً - طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف - سوياً -مُباشرة تلك الأنشطة. على سبيل المثال، يمكن أن توافق الأطراف في ترتيب مشترك على أن تُصنع - سوياً - منتجاً، بحيث يكون كل طرف مسئولاً عن مهمة محددة وأن يستخدم كل منهم أصوله ويتحمل بالتزاماته الخاصة به. ويمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي - أيضاً - كيف تُقسم الإيرادات والمصروفات المشتركة بين الأطراف فيما بينهم. في مثل هذه الحالة، يُثبت كل مشارك في العملية المشتركة في قوائمه المالية الأصول والالتزامات المُستخدمة للمهمة المحددة، ويثبت نصيبه من الإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدي.

ب١٨ في حالات أخرى، قد توافق الأطراف في ترتيب مشترك على سبيل المثال، على أن يقتسموا ويشغلوا - سوياً - أصلاً ما. في مثل هذه الحالة، يحدد الترتيب التعاقدي حقوق الأطراف في الأصل الذي يُشغل - بشكل مشترك، وكيف تُقسم مخرجات أو إيراد الأصل وتكاليف التشغيل بين الأطراف. ويحاسب كل مشارك في العملية المشتركة عن نصيبه من الأصل المشترك ونصيبه المتفق عليه من أي التزامات، ويثب نصيبه من المخرجات، والإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدي.

ترتيبات مشتركة مُهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٩ يمكن أن يكون الترتيب المشترك، الذي يُحتفظ فيه بالأصول والالتزام المتعلقة بالترتيب في كيان منفصل، إما مشروعاً مشتركاً أو عمليةً مشتركةً.

ب٢٠ ويعتمد ما إذا كان الطرف يُعد مشاركاً في عملية مشتركة أو مشاركاً في مشروع مشترك على حقوق الطرف في الأصول والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب والتي يُحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢١ كما جاء في الفقرة ب١٥، عندما تُهيكل الأطراف ترتيباً مشتركاً في كيان منفصل، فإنه يلزم الأطراف أن تُقوم ما إذا كان الشكل النظامي للكيان المنفصل، وشروط الترتيب التعاقدي، وعندما يكون ملائماً، أي حقائق وظروف أخرى تمنحهم:

(أ) حقوقاً في الأصول والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب (أي أن الترتيب يكون عملية مشتركة)؛ أو

(ب) حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الترتيب يكون مشروعاً مشتركاً).



الشكل النظامي للكيان المنفصل

ب٢٢ يعد الشكل النظامي للكيان المنفصل ذا صلة عند تقويم نوع الترتيب المشترك. فالشكل النظامي يساعد في التقويم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول والتعهدات بالالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل، مثل ما إذا كانت الأطراف تمتلك حصصاً في الأصول المُحتفظ بها في الكيان المنفصل أو ما إذا كانت مُلزمة بالالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢٣ على سبيل المثال، قد تنفذ الأطراف في الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل، يتسبب شكله النظامي في أخذ الكيان المنفصل - في حد ذاته - في الحسبان (أي أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصولاً والتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والتزامات الأطراف). في مثل هذه الحالة يبين تقدير الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً. وبالرغم من ذلك، يمكن أن تتجاوز الشروط المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي (انظر الفقرات ب٢٥- ب٢٨)، وعندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب٢٩- ب٣٣) تقدير الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل.

ب٢٤ يُعد تقدير الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف، بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل، كافياً لاستنتاج أن الترتيب يُعد عملية مشتركة - فقط - عندما تنفذ الأطراف الترتيب المشترك في كيان منفصل لا يمنح شكله النظامي فصلاً بين الأطراف والكيان المنفصل (أي أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصول والتزامات الأطراف).

تقويم شروط الترتيب التعاقدي

ب٢٥ في كثير من الحالات، تتفق الحقوق والالتزامات المُتفق عليها بين الأطراف في ترتيباتهم التعاقدية، أو لا تتعارض، مع الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي هُيكل فيه الترتيب.

ب٢٦ في حالات أخرى، تستخدم الأطراف الترتيب التعاقدي لعكس أو تعديل الحقوق والالتزامات الممنوحة بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي هُيكل فيه الترتيب.

مثال تطبيقي

مثال ٤

افترض أن طرفين أنشآ ترتيباً مشتركاً في منشأة مُسجلة. يمتلك كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠٪ في المنشأة المُسجلة. يُمكن التسجيل من فصل المنشأة عن مُلاكها، ونتيجة لذلك تُعد الأصول والتزامات المُحتفظ بها في المنشأة هي أصول والتزامات المنشأة المسجلة. في مثل هذه الحالة، يبين تقدير الحقوق والالتزامات الممنوحة للأطراف، بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل، أن الأطراف لديها حقوقاً في صافي أصول الترتيب. وبالرغم من ذلك، تُعدل الأطراف سمات التسجيل من خلال ترتيبهم التعاقدي بحيث يمتلك كل منها حصة في أصول المنشأة المُسجلة، ويكون كل منها مُلزم بالتزامات المنشأة المُسجلة، بنسبة معينة. يمكن أن تتسبب مثل هذه التعديلات التعاقدية على سمات التسجيل في أن يكون ترتيب عملية مشتركة.

ب٢٧ يقارن الجدول التالي الشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في عملية مشتركة والشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في مشروع مشترك. ولا تُعد أمثلة الشروط التعاقدية الواردة في الجدول التالي حصرية:

تقويم شروط الترتيب التعاقدي		
	العملية المشتركة	المشروع المشترك
شروط الترتيب التعاقدي	يمنح الترتيب التعاقدي الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	يمنح الترتيب التعاقدي الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الكيان المنفصل، وليست الأطراف، هو الذي لديه حقوق في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب).
الحقوق في الأصول	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك يقتسمون جميع الحصص (مثلا الحقوق أو الاسم أو الملكية) في الأصول المتعلقة بالترتيب بنسبة محددة (مثلا بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع الأنشطة المُنفذة من خلال الترتيب الذي يعود - بشكل مباشر - إليهم).	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأصول المنقولة إلى الترتيب أو المُقتناة من قبل الترتيب المشترك لاحقاً هي أصول الترتيب. الأطراف ليس لهم حصص (أي ليس لهم حقوق، أو اسم أو ملكية) في أصول الترتيب.
		يحدد الترتيب التعاقدي أن الترتيب المشترك يكون ملزماً بديون وتعهدات الترتيب.
		يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك هم ملزمون بالترتيب فقط في حدود استثماراتهم النسبية فيه أو في حدود التزاماتهم النسبية بأن يسهموا في الترتيب بأي رأس مال غير مدفوع أو إضافي، أو بكليهما.
	يحدد الترتيب التعاقدي أن الأطراف في الترتيب المشترك ملزمون بالمطالبات المرفوعة من قبل أطراف ثالثة	ينص الترتيب التعاقدي على أنه ليس لدى دائني الترتيب المشترك حق في رجوع ضد أي طرف فيما يتعلق بديون أو التزامات الترتيب.

	العملية المشتركة	المشروع المشترك
الإيــرادات، والمصروفات، والربح أو الخسارة	يحدد الترتيب التعاقدي تخصيص الإيـرادات والمصروفات على أساس الأداء النسبي لكل طرف في الترتيب المشـترك. فعلى سبيل المثـال، قد يحدد الترتيب المشترك أن تُخصص الإيـرادات والمصروفات على أساس الطاقة التي يستخدمها كل طرف في مصنع يتم تشغيله - بشكل مشترك، والـتي يمكن أن تختلف عن حصة ملكيتهم في الترتيب المشـترك. وفي حالات أخرى، قد تتفق الأطراف على أن تقتسم الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب على أساس نسبة محددة مثل حصة ملكية الأطراف في الترتيب. ولا يمنع هـذا أن يكون الترتيب عملية مشتركة عندما يكون لدى الأطـراف حـقـوق في الأصـــول، والـتـعـهـدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدي نصيب كل طرف من الربح أو الخسارة المتعلقة بأنشطة الترتيب.
الضمانات	تُطالب الأطراف في الترتيب المشترك - غالباً - بأن تقدم ضمانات إلى أطراف ثالثة والتي، على سبيل المثال، تتلقى خدمة من، أو تقدم التمويل إلى، الترتيب. لا يحدد تقديم مثل هذه الضمانات، أو التعهد من قبل الأطراف بأن تقدمها، في حد ذاته، أن الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة. إن السمة التي تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً هي ما إذا كان على الأطراف تعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب (لبعض منها قد تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضمان).	

ب٢٨ عندما يحدد الترتيب التعاقدي أن لدى الأطراف حقوق في الأصول، وعليها تعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإنها تُعد أطرافاً في عملية مشتركة ولا يلزمها أن تأخذ في الحسبان حقائق و ظروفاً أخرى (الفقرات ب٢٩- ب٣٣) لأغراض تصنيف الترتيب المشترك.

تقويم الحقائق والظروف الأخرى

ب٢٩ عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي أن لدى الأطراف حقوقاً في الأصول، وعليها تعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإنه يجب على الأطراف أن تأخذ في الحسبان حقائق وظروفاً أخرى لتقويم ما إذا كان الترتيب يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً.

ب٣٠ قد يُهيكل ترتيب مشترك في كيان منفصل يمنح شكله النظامي الفصل بين الأطراف والكيان المنفصل. فقد لا تحدد الشروط التعاقدية المُتفق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وتعهداتها بالالتزامات، مع ذلك يمكن أن يؤدي أخذ الحقائق والظروف الأخرى في الحسبان أن يُصنف مثل هذا الترتيب على أنه عملية مشتركة. سيكون هذا هو الحال عندما تمنح الحقائق والظروف الأخرى الأطراف حقوقاً في الأصول، والتعهدات بالالتزامات، المتعلقة بالترتيب.

ب٣١ عندما تُصمم أنشطة الترتيب - بشكل رئيس - لتوفير مخرجات للأطراف، فإن هذا يبين أن لدى الأطراف حقوقاً فيما يقارب جميع المنافع الاقتصادية لأصول الترتيب. ويضمن أطراف مثل هذا الترتيب حصولهم على المخرجات المُقدمة من قبل الترتيب - غالباً - من خلال منع الترتيب من بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة.

ب٣٢ يكون أثر ترتيب بمثل هذا التصميم والغرض أن تُوفى الالتزامات التي تم تحملها من قبل الترتيب، في جوهرها، بالتدفقات النقدية المُستلمة من الأطراف من خلال مشترياتهم من المخرجات. وعندما تكون الأطراف هي المصدر الوحيد - تقريباً - للتدفقات النقدية التي تساهم في استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يبين أن لدى الأطراف تعهد بالالتزامات المتعلقة بالترتيب.

مثال تطبيقي

مثال ٥

افترض أن طرفين قاما بهيكلة ترتيب مشترك في منشأة مُسجلة (المنشأة (ج)) يمتلك كل طرف حصة ملكية فيها بنسبة ٥٠٪. وأن الغرض من الترتيب هو أن يُصنع مواد خام مطلوبة من قبل الأطراف لعمليات التصنيع الفردية الخاصة بهم. ويضمن الترتيب أن تشغل الأطراف المرفق الذي يُنتج المواد الخام بالمواصفات الكمية والنوعية للأطراف. يبين الشكل النظامي للمنشأة (ج) (منشأة مُسجلة) التي تُنفذ من خلالها الأنشطة - بشكل أولي - أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في المنشأة (ج) هي أصول والتزامات المنشأة (ج). لا يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف أن لدى الأطراف حقوقاً في أصول أو تعهدات بالتزامات المنشأة (ج). ومن ثم، يبين الشكل النظامي للمنشاة (ج) وشروط الترتيب التعاقدي أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

وبالرغم من ذلك، تأخذ الأطراف في الحسبان - أيضاً - الجوانب التالية للترتيب:

- اتفق الطرفان على أن يشتريا جميع المخرجات المُنتجة من قبل المنشأة (ج) بنسبة ٥٠:٥٠. ولا تستطيع المنشأة (ج) أن تبيع أي من المخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُصادق على هذا من قبل طرفي الترتيب. ونظراً لأن غرض الترتيب هو تزويد الطرفين بالمنتج الذي يطلبانه، فإنه يتوقع أن تكون مثل هذه المبيعات لأطراف ثالثة غير شائعة وغير ذات أهمية نسبية.
- يُحدد سعر المخرجات المُباعة إلى الطرفين من قبل كلا الطرفين في مستوى صُمم لتغطية تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تم تحملها من قبل المنشاة (ج). وعلى أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن الترتيب يُقصد به أن يعمل عند مستوى التعادل.

مثال تطبيقي

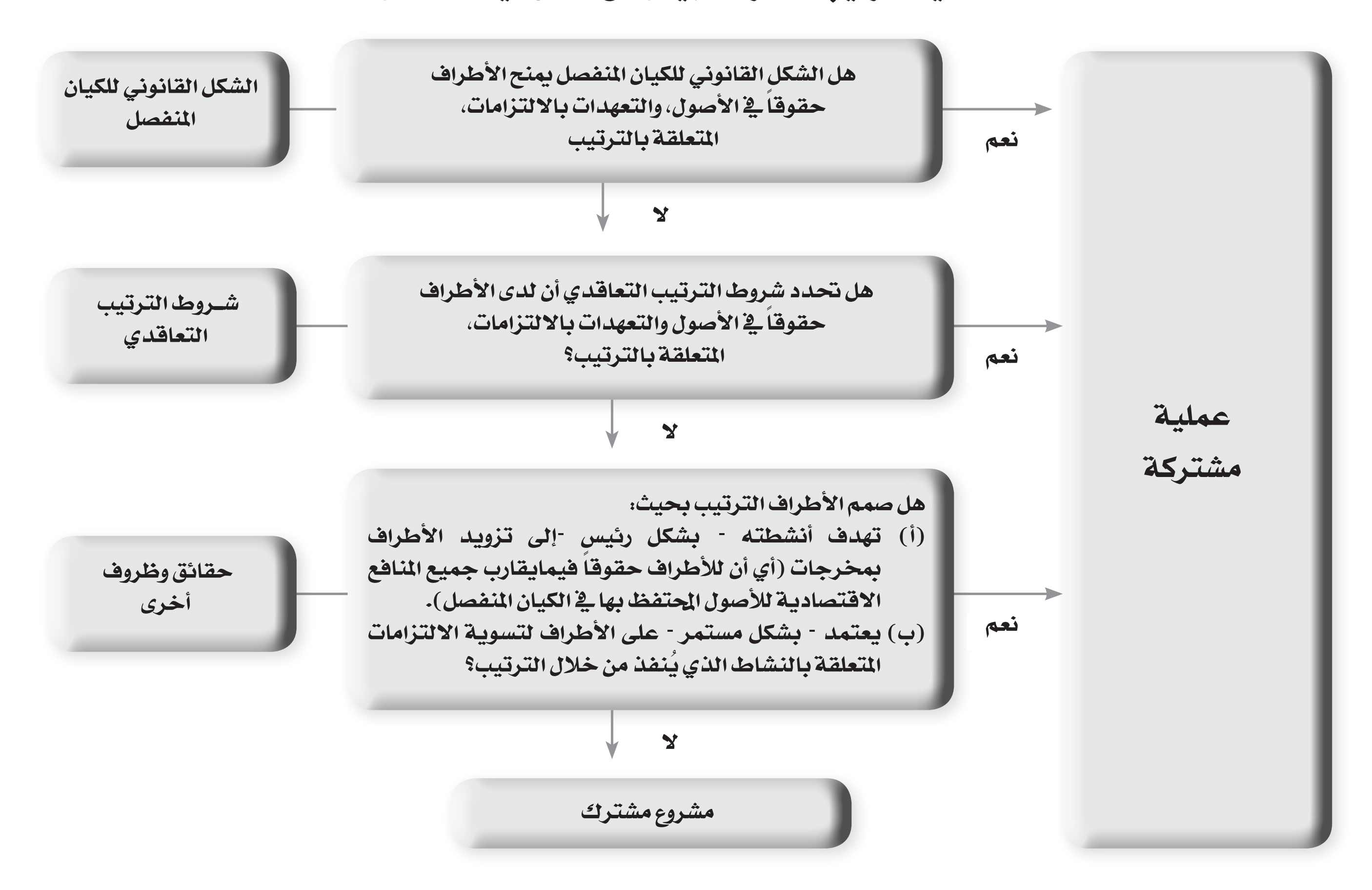
من نمط الواقع أعلاه، تُعد الحقائق والظروف التالية ذات صلة:

- يعكس تعهد الطرفين بشراء جميع المخرجات المُنتجة من قبل المنشاة (ج) اعتماد المنشأة (ج) الحصري على الطرفين في توليد التدفقات النقدية، وبالتالي على الطرفين تعهد بأن يمولا تسوية التزامات المنشأة (ج).
- حقيقة أن الطرفين لهما حقوق في جميع المخرجات المُنتجة من قبل المنشاة (ج) تعني أن الطرفين يستخدمان جميع المنافع الاقتصادية لأصول المنشأة (ج)، وبناءً عليه، لديهما حقوق فيها.

وتبين تلك الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد عملية مشتركة. ولن يتغير الاستنتاج حول تصنيف الترتيب المشترك في هذه الظروف إذا باع الأطراف نصيبهم من المخرجات إلى أطراف ثالثة، بدلاً من أن يستخدموه بأنفسهم في عملية انتاج لاحقة.

وإذا غير الأطراف شروط الترتيب التعاقدي بحيث كان الترتيب قادراً على أن يبيع المخرجات إلى أطراف ثالثة، فان هذا سيؤدي إلى تحمل المنشأة (ج) لمخاطر الطلب، والمخزون والائتمان. وفي ظل ذلك التصور، سوف يتطلب مثل هذا التغيير في الحقائق والظروف إعادة تقويم تصنيف الترتيب المشترك. وسوف تبين مثل هذه الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

ب٣٣ تعكس خريطة التدفق التالية التقويم الذي تتبعه المنشأة لتصنيف الترتيب عندما يُهيكل ترتيب من خلال كيان منفصل:



القوائم المالية لأطراف لترتيب مشترك (الفقرات ٢١أ - ٢٢)

المحاسبة عن استحواذ حصص في عمليات مشتركة

ب٣٣أ عندما تستحوذ المنشأة على حصص في عملية مشتركة شكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فإنه يجب عليها أن تطبق، بقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠، كافة مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، والمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى التي لا تتعارض مع الإرشادات في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة وفقاً لتلك المعايير المتعلقة بتجميع الأعمال. تتضمن مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال التي لا تتعارض مع الإرشادات في هذا المعيار، ولكن لا تقتصر عليها، ما يلي:

(أ) قياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة بخلاف البنود التي وردت استثناءات بشأنها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الأخرى؛

(ب) إثبات التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي تم تكبدها فيها واستلام الخدمات فيها، مع استثناء أن التكاليف لإصدار أوراق الدين أو الملكية يتم إثباتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩[١]؛

(ج) إثبات الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولي للأصول والالتزامات، باستثناء إلتزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولي للشهرة كما يتطلبه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" لتجميع الأعمال؛

(د) إثبات الزيادة في العوض المحول على صافي مبالغ تاريخ الاستحوذ للأصول والالتزامات القابلة للتحديد المستحوذ عليها والإلتزامات المفترضة، إن وجدت، على أنها الشهرة؛

(هـ) إختبار الهبود في قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، على الأقل مرة في السنة ووقتما يكون هناك مؤشراً على إمكانية هبوط قيمة الوحدة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" للشهرة المستحوذ عليها في تجميع الأعمال.

ب٣٣ب تنطبق الفقرات ٢١أ وب٣٣أ أيضاً على إنشاء عملية مشتركة إذا، وفقط إذا كانت الأعمال القائمة كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، تمت المساهمة بها للعملية المشتركة عند إنشائها بواسطة أحد الأطراف المشاركة في العملية المشتركة. ومع ذلك، فإن تلك الفقرات لا تنطبق على إنشاء العملية المشتركة إذا كانت كافة الأطراف المشاركة في العملية المشتركة تساهم في العملية المشتركة عند إنشائها بأصول أو مجموعة أصول فقط لا تشكل أعمالا.

ب٣٣ج قد يزيد المشارك في العملية المشتركة حصته في عملية مشتركة لا تشكل أنشطتها أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ وذلك بالاستحواذ على حصص إضافية في العملية المشتركة. في هذه الحالة، لا يتم إعادة قياس الحصة المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة إذا كان المشارك في العملية المشتركة يحتفظ بالسيطرة المشتركة.

ب٣٣د لا تنطبق الفقرات ٢١أ و ب٣٣أ- ب٣٣ج على الاستحواذ على حصة في عملية مشتركة عندما تكون الأطراف المشاركة في السيطرة المشتركة بما في ذلك المنشأة المستحوذة على حصة في العملية المشتركة واقعة تحت سيطرة عامة من نفس الطرف النهائي المسيطر أو الأطراف قبل وبعد الاستحواذ وأن هذه السيطرة ليست عرضية.

١ إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الإشارة في هذه التعديلات للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ «الأدوات المالية: الإثبات والقياس».

المحاسبة عن مبيعات أو مساهمات أصول إلى عملية مشتركة

ب٣٤ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل بيع أو مساهمة أصول، فإنها تجري المعاملة مع الأطراف الآخرين في العملية المشتركة، حينئذ، يجب على المشارك في العملية المشتركة أن يثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن مثل هذه المعاملة - فقط - بمقدار حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.

ب٣٥ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها إلى، أو المساهمة بها في، العملية المشتركة، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تُثبت تلك الخسائر - بالكامل - من قبل المشارك في العملية المشتركة.

المحاسبة عن مشتريات أصول من عملية مشتركة

ب٣٦ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل شراء أصول، فلا يجوز للمنشأة أن تُثبت نصيبها من المكاسب والخسائر حتى تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.

ب٣٧ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت نصيبه من تلك الخسائر.

الملحق ج

تاريخ السريان، والتحول وسحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي وله الصلاحية نفسها كما للأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

ج١أ عدّل "القوائم المالية الموحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، المُصدر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢- ج٥، وج٧- ج١٠، وج١٢، وأضاف الفقرات ج١ب، وج١٢أ - ج١٢ب. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

ج١أأ عدّل "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) المصدر في مايو ٢٠١٤ العنوان بعد الفقرة ب٣٣ وأضاف الفقرات ٢١أ، ب٣٣أ– ب٣٣د و ج١٤أ والعناوين المتعلقة بها. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثير مستقبلي في الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق المبكر. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج١ب على الرغم من متطلبات الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، عند تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأول مرة، يلزم المنشأة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ (الفترة السابقة مباشرة). يمكن أن تعرض المنشأة - أيضاً - هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة سابقة، ولكنها ليست مطالبة بفعل ذلك.

المشروعات المشتركة. التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية

ج٢ عند التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت استثمارها في المشروع المشترك كما هو في بداية الفترة السابقة - مباشرةً. ويجب أن يقاس ذلك الاستثمار الأولي على أنه مجموع المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات التي وحدتها المنشأة - سابقاً - تناسبياً، بما في ذلك أي شهرة ناشئة عن الاستحواذ. وإذا ارتبطت الشهرة - سابقاً - بوحدة أكبر لتوليد النقد، أو بمجموعة من وحدات توليد النقد، فإنه يجب على المنشأة أن تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس المبالغ الدفترية النسبية للمشروع المشترك ووحدة أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ارتبطت بها الشهرة.

ج٣ يُعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار المُحدد وفقاً للفقرة ج٢ على أنه التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٤٠-٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) على الرصيد الافتتاحي للاستثمار عند تقويم ما إذا كانت قيمة الاستثمار قد هبطت، ويجب عليها أن تُثبت أي خسارة هبوط على أنها تعديل للأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة - مباشرةً. لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٢"ضرائب الدخل"، عندما تُثبت المنشأة استثماراً في مشروع مشترك ناتج عن تطبيق متطلبات التحول للمشروعات المشتركة التي وحدت - سابقاً - تناسبياً.

ج٤ عندما يؤدي تجميع جميع الأصول والالتزامات المُوحدة - سابقاً - تناسبياً، إلى صافي أصول سالب، فإنه يجب على المنشأة أن تُقوم ما إذا كانت عليها التزامات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت الالتزام المقابل. وعندما تخلص المنشأة إلى أنه ليس عليها التزام نظامي أو ضمني فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، فلا يجوز لها أن تُثبت الالتزام المقابل ولكن يجب عليها أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة - مباشرةً. ويجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة - جنباً إلى جنب - مع نصيبها المتراكم غير المُثبت من خسائر مشروعاتها المشتركة كما في بداية الفترة السابقة - مباشرةً - وفي التاريخ الذي يُطبق فيه هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأول مرة.

ج٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن تفصيل الأصول والالتزامات التي جُمعت في بند مستقل واحد لرصيد الاستثمار كما في بداية الفترة السابقة - مباشرةً. ويجب أن يُعد الإفصاح بطريقة مجمعة لجميع المشروعات المشتركة التي تطبق عليها المنشأة متطلبات التحول المُشار إليها في الفقرات ج٢- ج٦.

ج٦ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)

العمليات المشتركة. التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات

ج٧ عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في عملية مشتركة، فإنه يجب على المنشأة، في بداية الفترة السنوية السابقة - مباشرةً، أن تلغي إثبات الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه - سابقاً - باستخدام طريقة حقوق الملكية وأي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) وأن تُثبت نصيبها من كل أصل والتزام فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة، بما في ذلك أي شهرة قد تكون شكلت جزءً من المبلغ الدفتري للاستثمار.

ج٨ يجب على المنشأة أن تحدد حصتها في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على أساس حقوقها والتزاماتها بنسبة محددة وفقاً للترتيب التعاقدي. وتقيس المنشأة المبالغ الدفترية الأولية للأصول والالتزامات من خلال فصلها عن المبلغ الدفتري للاستثمار في بداية الفترة السابقة - مباشرةً - على أساس المعلومات المُستخدمة من قبل المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ج٩ فيما يتعلق بأي فرق ناشئ عن الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه - سابقاً - باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في ٢٠١١)، وصافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، مُثبتة، فإنه يجب أن:

(أ) يُخصم مقابل أي شهرة تتعلق بالاستثمار مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الأرباح المُبقاة في بداية الفترة السابقة - مباشرةً، عندما يكون صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبت، بما في ذلك أي شهرة، أكبر من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.

(ب) يُعدل مقابل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة - مباشرة، عندما يكون صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبت، بما في ذلك أي شهرة، أقل من الاستثمار (وأي بنود أخرى تشكل جزءً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.

ج١٠ يجب على أي منشأة تتحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والخصوم أن تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى إثباته، والأصول والالتزامات المثبتة، مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة - مباشرةً.

ج١١ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة.

مقتضيات التحول في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة

ج١٢ يجب على المنشأة التي كانت، وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، تحاسب - سابقاً - عن حصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة على أنها استثمار بالتكلفة أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن:

(أ) تُلغي إثبات الاستثمار وتُثبت الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة بالمبالغ المُحددة وفقاً للفقرات ج٧- ج٩.

(ب) تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى إثباته، والأصول والالتزامات المُثبتة مع تعديل أي فرق متبقي في الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة - مباشرةً.

الإشارات إلى "الفترة السابقة – مباشرةً"

ج١٢أ على الرغم من الإشارات إلى "الفترة السابقة - مباشرةً" في الفقرات ج٢- ج١٢، قد تعرض المنشأة - أيضاً - معلومات مقارنة معدلة لأي فترات أبكر معروضة، ولكنها ليست مطالبة بفعل ذلك. إذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأي فترات أبكر معروضة، فإنه يجب أن تُقرأ جميع الإشارات إلى "الفترة السابقة - مباشرةً" في الفقرات ج٢ - ج١٢ على أنها "أبكر فترة مقارنة معدلة معروضة".

ج١٢ب عندما تعرض المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأي فترات أبكر، فإنه يجب عليها أن تحدد - بشكل واضح - المعلومات التي لم تُعدل، وتبين أنها أُعدت على أساس مختلف، وتوضح ذلك الأساس.

ج١٣ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة الناتجة عن تطبيق متطلبات التحول للعمليات المشتركة المُشار اليها في الفقرة ج١٢.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج١٤ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكنها لم تطبق - بعد - المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب أن تُقرأ أي إشارة إلى المعيار للتقرير المالي ٩ على أنها إشارة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة

ج١٤أ عدّل "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١) المصدر في مايو ٢٠١٤ العنوان بعد الفقرة ب٣٣ وأضاف الفقرات ٢١أ، ب٣٣أ- ب٣٣د و ج ١أأ والعناوين المتعلقة بها. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي لا تشكل أنشطتها أعمالا كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ لتلك الاستحواذات التي تحدث من بداية أول فترة تم تطبيق هذه التعديلات فيها. ونتيجة لذلك فإن المبالغ المثبتة للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي حدثت في الفترات السابقة لا يجوز تعديلها.

سحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

ج١٥ يحل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي محل المعايير الدولية للتقرير المالي التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشروعات المشتركة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسير الدولية السابقة ١٣ "المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة - المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين في المشروع المشترك".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢

"الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

ب ١٢ (ب) (٧) (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) (٧) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٢ لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٧) الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة من العمليات غير المستمرة

ب١٣ (ز) (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ز) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٣ بالإضافة إلى المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٢، يجب على المنشأة أن تفصح لكل مشروع مشترك - ذي أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير عن مبلغ:

(أ)...

(ز) (ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل ومصروف الزكاة.

ب١٦ (ب) إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (ب) حيث تعد الزكاة من مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

ب١٦ يجب على المنشأة أن تفصح - بصورة مجمعة - عن المبلغ الدفتري لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة غير ذات الأهمية النسبية - بشكل فردي - والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة - أيضاً - أن تفصح - بشكل منفصل - عن المبلغ المجمع لنصيبها مما للمشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة من:

(أ)...

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة والزكاة من العمليات غير المستمرة.

ب١٦ أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ب١٦ لاشتراط الإفصاح عن أسماء المنشآت الأخرى التي تمتلك المنشأة حصصا فيها.

وسبب إضافة هذا الإفصاح لأثره الهام على المستثمر المحلي الذي تتأثر قراراته بطبيعة استثمارات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

ب١٦أ يجب على المنشأة أن تفصح عن أسماء كل المنشآت الأخرى المستثمر فيها بغض النظر عن الأهمية النسبية لهذه الاستثمارات.

ب١٦ب تضاف فقرة بعد الفقرة ب١٦أ لاشتراط الإفصاح عن معلومات إضافية عن المنشآت الأخرى غير المدرجة في السوق السعودية.

وسبب هذه الإضافة أهمية هذه الإفصاحات للمستثمر المحلي الذي قد لا يتمكن من الوصول إلى القوائم المالية للمنشآت المستثمر فيها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

ب١٦ب إذا لم تكن الشركة المستثمر فيها مدرجة في السوق السعودية، فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة نشاطها.

(ب) الأصول المالية التقليدية مثل: الودائع لأجل في بنوك تقليدية، والاستثمارات في السندات.

(ج) الالتزامات المالية التقليدية مثل: القروض والسحب على المكشوف من بنوك تقليدية، والسندات.

(د) الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الأدوات المالية التقليدية مثل: الودائع التقليدية والسندات أيا كان مبلغها، بشكل منفصل عن بقية عوائد التمويل.

(هـ) إذا كانت الشركة المستثمر فيها من الشركات المالية (بنك - شركة استثمار- شركة تمويل- شركة تأمين- وساطة مالية، ونحوها) فيجب الإفصاح عن تصنيفها إذا توفر (على سبيل المثال، متوافقة مع الشريعة - غير متوافقة) في السوق التي تعمل به.

(و) إذا لم يمكن عمليا توفير المعلومات أعلاه أو بعضها، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم توفر هذه المعلومات.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢

الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

الهـدف

١ **هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو مُطالبة المنشأة بأن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:**

(أ) طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى، والمخاطر المرتبطة بها؛

(ب) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

تحقيق الهـدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الاجتهادات والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد:

(١) طبيعة حصتها في منشأة أو ترتيب آخر؛

(٢) نوع الترتيب المشترك الذي لها حصة فيه (الفقرات ٧-٩)؛

(٣) أنها تستوفي تعريف منشأة استثمارية، عندما يكون منطبقا (الفقرة ٩(أ))؛

(ب) معلومات حول حصصها في:

(١) المنشآت التابعة (الفقرات ١٠-١٩)؛

(٢) الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرات ٢٠-٢٣)؛

(٣) المنشآت المُهيكلة التي لا تخضع للسيطرة من قبل المنشأة (المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة) (الفقرات ٢٤-٣١).

٣ عندما لا تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، مع الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، الهدف الوارد في الفقرة ١، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية تكون ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

٤ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم لتحقيق هدف الإفصاح ومقدار التركيز المطلوب وضعه على كل متطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب عليها تجميع أو تفصيل الإفصاحات بحيث لا تُحجب المعلومات المفيدة إما بتضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بتجميع بنود لها خصائص مختلفة (انظر الفقرات ب٢-ب٦).

النطاق

٥ يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي من قبل المنشأة التي لها حصة في أي مما يلي:

(أ) منشآت تابعة

(ب) ترتيبات مشتركة (أي عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة)

(ج) منشآت زميلة

(د) منشآت مُهيكلة غير مُوحدة.

٥أ باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ب١٧، فإن متطلبات هذا المعيار تنطبق على حصص المنشأة المذكورة في الفقرة ٥، التي تم تصنيفها (أو تضمينها في مجموعة استبعاد) على أنها محتفظ بها للبيع أو أنها عمليات غير مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

٦ لا ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ) خطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف أو خطط منفعة الموظف طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

(ب) القوائم المالية المنفصلة للمنشأة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة". وبالرغم من ذلك:

(١) عندما يكون لدى المنشأة حصص في منشآت مُهيكلة غير مُوحدة وتعد قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فإنه يجب عليها أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٤-٣١ عند إعداد تلك القوائم المالية المنفصلة.

(٢) المنشأة الاستثمارية التي تعد القوائم المالية التي يتم فيها قياس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ يجب عليها عرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة وفقاً لهذا المعيار.

(ج) الحصة المُحتفظ بها من قبل منشأة تشارك في، ولكن ليس لها سيطرة مشتركة على، ترتيب مشترك ما لم ينتج عن تلك الحصة تأثير مهم على الترتيب أو أن تكون حصة في منشأة مُهيكلة.

(د) حصة في منشأة أخرى تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية". وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:

(١) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك تُقاس، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ أو

(٢) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في منشأة مُهيكلة غير مُوحدة.

الاجتهادات والافتراضات المهمة

٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول الاجتهادات والافتراضات المهمة التي وضعتها (والتغيرات على تلك الاجتهادات والافتراضات) عند تحديد:

(أ) أنها تسيطر على منشأة أخرى، أي أعمال مستثمر فيها كما وُضحت في الفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية المُوحدة"؛

(ب) أن لها سيطرة مشتركة على الترتيب أو لها تأثير مهم على منشأة أخرى؛

(ج) نوع ترتيب مشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يكون قد تمت هيكلة الترتيب من خلال كيان منفصل.

٨ تتضمن الاجتهادات والافتراضات المهمة التي يُفصح عنها وفقاً للفقرة ٧ تلك التي تضعها المنشأة عندما تكون التغيرات في الحقائق والظروف تؤدي إلى تغير في الاستنتاج حول ما إذا كانت لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم خلال فترة التقرير.

٩ للالتزام بالفقرة ٧، يجب على المنشأة أن تفصح، على سبيل المثال، عن الاجتهادات والافتراضات المهمة الموضوعة عند تحديد أنها:

(أ) لا تسيطر على منشأة أخرى رغم أنها تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(ب) تسيطر على منشأة أخرى رغم أنها تحتفظ بأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(ج) تُعد وكيلاً أو أصيلاً (انظر الفقرات ب٥٨- ب٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي١٠).

(د) ليس لها تأثير مهم رغم أنها تحتفظ بـ ٢٠ ٪ أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

(هـ) لها تأثير مهم رغم أنها تحتفظ بأقل من ٢٠ ٪ من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

وضعية المنشأة الاستثمارية

٩أ عندما تحدد المنشأة الأم أنها تُعد منشأة استثمارية وفقاً للفقرة ٢٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن معلومات حول الاجتهادات والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد أنها تُعد منشأة استثمارية. وإذا لم يكن لدى المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية (انظر الفقرة ٢٨ من معيار التقرير المالي الدولي ١٠)، فإنه يجب عليها أن تفصح عن أسبابها لاستنتاج أنها – مع ذلك – تُعد منشأة استثمارية.

٩ب عندما تصبح المنشأة، أو تتوقف عن كونها، منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التغيير في وضعية المنشأة الاستثمارية وأسباب التغيير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة التي تصبح منشأة استثمارية أن تفصح عن أثر التغيير في الوضعية على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) إجمالي القيمة العادلة، كما في تاريخ تغيير الوضعية، للمنشآت التابعة التي يتوقف توحيدها؛

(ب) إجمالي المكسب أو الخسارة، إن وجدت، محسوبة وفقاً للفقرة ب١٠١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠؛

(ج) البند (البنود) المستقلة ضمن الربح أو الخسارة المثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تُعرض - بشكل منفصل).

الحصص في المنشآت التابعة

١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية المُوحدة من:

(أ) فهم:

(١) تركيبة المجموعة؛

(٢) الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية (الفقرة ١٢)؛

(ب) تقويم:

(١) طبيعة ومدى القيود المهمة على قدرتها على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها (الفقرة ١٣)؛

(٢) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المُهيكلة المُوحدة، والتغيرات فيها (الفقرات ١٤-١٧)؛

(٣) تبعات التغيرات في حصة ملكيتها في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة (الفقرة ١٨)؛

(٤) تبعات فقدان السيطرة على منشأة تابعة خلال فترة التقرير (الفقرة ١٩).

١١ عندما تكون القوائم المالية لمنشأة تابعة، والمُستخدمة في إعداد القوائم المالية المُوحدة، هي كما في تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة القوائم المالية المُوحدة (انظر الفقرات ب٩٢ وب٩٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠) فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تاريخ نهاية فترة التقرير للقوائم المالية لتلك المنشأة التابعة؛

(ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

١٢ يجب على المنشأة أن تفصح، لكل من منشآتها التابعة التي بها حصص غير مسيطرة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير، عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة.

(ب) المقر الرئيس لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفا عن المقر الرئيس للأعمال).

(ج) نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة.

(د) نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها.

(هـ) الربح أو الخسارة المُخصصة للحصص غير المسيطرة في المنشأة التابعة خلال فترة التقرير.

(و) الحصص غير المسيطرة المتراكمة في المنشأة التابعة في نهاية فترة التقرير.

(ز) معلومات مالية مُختصرة حول المنشأة التابعة (انظر الفقرة ب ١٠).

طبيعة ومدى القيود المهمة

١٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) القيود المهمة (مثلاً القيود التشريعية، والتعاقدية، والتنظيمية) على قدرتها على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها، مثل:

(١) تلك التي تقيد قدرة المنشأة الأم أو منشآتها التابعة على تحويل نقد أو أصول أخرى إلى (أو من) منشآت أخرى ضمن المجموعة.

(٢) الضمانات أو المُتطلبات الأخرى التي قد تقيد توزيعات الأرباح والتوزيعات الرأسمالية الأخرى التي تُدفع، أو القروض والسلف التي تُقدم أو تُسدد، إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

(ب) الطبيعة والمدى الذي يمكن لحقوق حماية الحصص غير المسيطرة أن تقيد - بشكل جوهري - قدرة المنشأة على أن تصل إلى أصول المجموعة أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها (مثلاً عندما تكون المنشأة الأم ملزمة بأن تسوي التزامات منشأة تابعة قبل تسوية الالتزامات الخاصة بها، أو يكون التصديق من قِبل الحصص غير المسيطرة مطلوبا إما لتصل إلى الأصول أو لتسوي التزامات المنشأة التابعة.

(ج) المبالغ الدفترية في القوائم المالية المُوحدة للأصول والالتزامات التي تنطبق عليها تلك القيود.

طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في منشآت مُهيكلة مُوحدة

١٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية والتي يمكن أن تتطلب من المنشأة الأم أو من منشآتها التابعة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة (مثلاً ترتيبات السيولة أو ضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو تقديم دعم مالي).

١٥ عندما تقدم المنشأة الأم أو أي من منشآتها التابعة، خلال فترة التقرير، ودون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة مُوحدة (مثلاً شراء أصول أو أدوات مُصدرة من قبل المنشأة المُهيكلة) فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها المنشأة الأم أو منشآتها التابعة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

١٦ إذا قدمت المنشأة الأم أو أياً من منشآتها التابعة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة - سابقاً - وقد نتج عن تقديم الدعم أن تسيطر المنشأة على المنشأة المُهيكلة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى ذلك القرار.

١٧ يجب على المنشأة أن تفصح عن أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي.

تبعات التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة

١٨ يجب على المنشأة أن تعرض جدولا يُظهر الآثار على حقوق الملكية التي تعود إلى ملاك المنشأة الأم لأية تغيرات في حصص ملكيتها في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة.

تبعات فقدان السيطرة على منشأة تابعة خلال فترة التقرير

١٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن المكسب أو الخسارة، إن وجدت، مُحسوبة وفقاً للفقرة ٢٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠:

(أ) الجزء من ذلك المكسب أو الخسارة الذي يعود إلى قياس أي استثمار مُحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة في التاريخ الذي فقدت فيه السيطرة؛

(ب) البند (البنود) المستقل ضمن الربح أو الخسارة الذي يُثبت فيه المكسب أو الخسارة (إذا لم تعرض - بشكل منفصل).

الحصص في منشآت تابعة غير مُوحدة (المنشآت الاستثمارية)

١٩أ يجب على المنشأة الاستثمارية التي تكون مُطالبة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، بأن تطبق الاستثناء من التوحيد وبدلاً من ذلك أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٩ب لكل منشأة تابعة غير مُوحدة، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة؛

(ب) المقر الرئيس لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفا عن المقر الرئيس للأعمال)؛

(ج) نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة الاستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها.

١٩ج عندما تكون المنشأة الاستثمارية هي المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أخرى، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تقدم - أيضاً - الإفصاحات الواردة في البنود ١٩ب(أ)-(ج) عن الاستثمارات التي تخضع للسيطرة من قبل منشأتها الاستثمارية التابعة. ويمكن أن يُقدم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية للمنشأة الأم القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشآت التابعة) التي تتضمن المعلومات أعلاه.

١٩د يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود مهمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة منشأة تابعة غير مُوحدة على تحويل أموال إلى المنشأة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو تسديد قروض أو سلف مقدمة للمنشأة التابعة غير المُوحدة من قبل المنشأة الاستثمارية؛

(ب) أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة تابعة غير مُوحدة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي.

١٩هـ إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة تابعة غير مُوحدة (مثلاً شراء أصول المنشأة التابعة، أو أدوات مُصدرة من قبلها، أو مساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل منشأة تابعة غير مُوحدة؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

١٩و يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة أو من منشآتها التابعة غير المُوحدة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة غير مُوحدة، ومسيطر عليها، ومُهيكلة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة (مثلاً ترتيبات السيولة وضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو بتقديم دعم مالي).

١٩ز إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة غير المُوحدة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة غير مُوحدة، مُهيكلة، لم تسيطر عليها المنشأة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم الدعم أن تسيطر المنشأة الاستثمارية على المنشأة المُهيكلة، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

الحصص في ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة

٢٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:

(أ) طبيعة ومدى والآثار المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة، بما في ذلك طبيعة وآثار علاقتها التعاقدية مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرات ٢١ و٢٢)؛

(ب) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، والتغيرات فيها (الفقرة ٢٣).

طبيعة حصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة، ومداها وآثارها المالية

٢١ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) لكل ترتيب مشترك ومنشأة زميلة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير:

(١) اسم الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة.

(٢) طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (من خلال، على سبيل المثال، وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة وما إذا كانت هي استراتيجية لأنشطة المنشأة).

(٣) المقر الرئيس لأعمال الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (وبلد التأسيس، إذا كان منطبقا ومختلفا عن المقر الرئيس للأعمال).

(٤) نسبة حصة الملكية أو نصيب المشاركة المُحتفظ به من قبل المنشأة، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها (إذا كان منطبقا).

(ب) لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير:

(١) ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة يُقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة.

(١) معلومات مالية مُختصرة حول المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة كما حُددت في الفقرات ب١٢ وب١٣.

(٢) عندما يحاسب عن المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، القيمة العادلة لاستثماراتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، عندما يكون هناك سعر سوق معلن للاستثمار.

(ج) معلومات مالية كما حُددت في الفقرة ب١٦ حول استثمارات المنشأة في المشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة التي ليست ذات أهمية نسبية - بشكل فردي:

(١) بصورة مجمعة لجميع المشروعات المشتركة التي ليست ذات أهمية نسبية - بشكل فردي.

(٢) بصورة مجمعة لجميع المنشآت الزميلة التي ليست ذات أهمية نسبية - بشكل فردي.

٢١أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٢١(ب)-٢١(ج).

٢٢ يجب على المنشأة أن تفصح - أيضاً - عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود مهمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية بين مستثمرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على مشروع مشترك أو منشأه زميلة) على قدرة المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة على تحويل أموال إلى المنشأة في شكل توزيعات أرباح نقدية، أو تسديد قروض أو سلف مقدمة من قبل المنشأة.

(ب) عندما تكون القوائم المالية لمشروع مشترك أو منشأة زميلة مُستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية هي كما في تاريخ أو لفترة تختلف عن تلك التي للمنشأة:

(١) تاريخ نهاية فترة التقرير للقوائم المالية لذلك المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة؛

(٢) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

(ج) النصيب غير المُثبت من خسائر مشروع مشترك أو منشأة زميلة، لكل من فترة التقرير وبشكل تراكمي، إذا توقفت المنشأة عن إثبات نصيبها من خسائر المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في مشروعات مشتركة ومنشآت زميلة

٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الارتباطات التي تتعلق بمشروعاتها المشتركة - بشكل منفصل - عن مبالغ الارتباطات الأخرى كما حُددت في الفقرات ب١٨-ب٢٠.

(ب) الالتزامات المحتملة -وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" التي تم تحملها المتعلقة بحصصها في مشروعات مشتركة أو منشآت زميلة، ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً (بما في ذلك نصيبها من الالتزامات المحتملة التي تم تحملها - بشكل مشترك - مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة)، بشكل منفصل -عن مبلغ الالتزامات المحتملة الأخرى.

الحصص في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة

٢٤ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:**

(أ) فهم طبيعة ومدى حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات ٢٦-٢٨)؛

(ب) تقويم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، والتغيرات فيها (الفقرات ٢٩-٣١).

٢٥ تتضمن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤(ب) معلومات حول تعرض المنشأة لمخاطر من ارتباط كان لها مع منشآت مُهيكلة غير مُوحدة في فترات سابقة (مثلاً رعاية المنشأة المُهيكلة)، حتى ولو لم يعد للمنشأة أي ارتباط تعاقدي مع المنشأة المُهيكلة في تاريخ التقرير.

٢٥أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ للمنشأة المُهيكلة غير المُوحدة التي تسيطر عليها والتي تعرض عنها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات (١٩أ-١٩ز).

طبيعة الحصص

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية وكمية حول حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك، ولكن لا تقتصر على، طبيعة أنشطة المنشأة المُهيكلة، والغرض منها، وحجمها وكيف تُمول المنشأة المُهيكلة.

٢٧ إذا قامت المنشأة برعاية منشأة مُهيكلة غير مُوحدة لا تقدم عنها المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٩ (مثلاً نظراً لأنها لا تمتلك حصة في المنشأة في تاريخ التقرير)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) كيف حددت أياً من المنشآت المُهيكلة قامت برعايتها؛

(ب) الدخل من تلك المنشآت المُهيكلة خلال فترة التقرير، بما في ذلك وصف لأنواع الدخل المعروضة؛

(ج) المبلغ الدفتري (في وقت التحويل) لجميع الأصول المحولة لتلك المنشآت المُهيكلة خلال فترة التقرير.

٢٨ يجب على المنشأة أن تعرض المعلومات الواردة في الفقرة ٢٧(ب) و(ج) - في شكل جدول، ما لم يكن هناك شكلاً أخر أكثر مناسبةً، وتصنف أنشطتها الراعية في الأصناف ذات الصلة (انظر الفقرات ب٢- ب٦).

طبيعة المخاطر

٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح - في شكل جدول - ما لم يكن هناك شكل أخر أكثر مناسبةً، عن ملخص للما يلي:

(أ) المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المُثبتة في قوائمها المالية المتعلقة بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(ب) البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تُثبت فيها تلك الأصول والالتزامات.

(ج) المبلغ الذي يعبر - بشكل أفضل - عن الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك كيف يُحدد الحد الأقصى للتعرض للخسارة. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقيس - بشكل كمي - الحد الأقصى لتعرضها للخسارة من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة والأسباب.

(د) مقارنة بين المبالغ الدفترية لأصول والتزامات المنشأة التي تتعلق بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة والحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت.

٣٠ إذا قدمت المنشأة خلال فترة التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة كانت تمتلك - سابقاً، أو تمتلك - حالياً، حصة فيها (على سبيل المثال، شراء أصول المنشأة المُهيكلة أو أدوات مُصدرة من قبلها)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛

(ب) أسباب تقديم الدعم.

٣١ يجب على المنشأة أن تفصح عن أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة المنشأة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي.

ملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

الدخل من منشأة مُهيكلة	لغرض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يتضمن الدخل من منشأة مُهيكلة، ولكن لا يقتصر على، الأتعاب المتكررة وغير المتكررة، والفائدة، وتوزيعات الأرباح، والمكاسب أو الخسائر من إعادة قياس أو إلغاء إثبات الحصص في المنشآت المُهيكلة والمكاسب أو الخسائر من تحويل الأصول والالتزامات إلى المنشأة المُهيكلة.
حصة في منشأة أخرى	لغرض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، تشير الحصة في منشأة أخرى إلى الارتباط التعاقدي وغير التعاقدي الذي يعرض المنشأة لتقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن أن يُدلل على حصة في منشأة أخرى من خلال، ولكن لا يقتصر على، الاحتفاظ بأدوات حقوق ملكية أو دين إضافة إلى أشكال أخرى للارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، وتعزيز الائتمان والضمانات. وهي تشمل الوسائل التي من خلالها يكون لدى المنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة أخرى. وليس بالضرورة أن تمتلك المنشأة حصة في منشأة أخرى - فقط - بسبب علاقة عادية بين عميل ومورد. توفر الفقرات ب٧- ب٩ معلومات إضافية حول الحصص في المنشآت الأخرى.
المنشأة المُهيكلة	هي منشأة صممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، مثل عندما تتعلق أي حقوق تصويت بمهام إدارية - فقط - وتدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق ترتيبات تعاقدية. توفر الفقرات ب٢٢-ب٢٤ معلومات إضافية حول المنشآت المُهيكلة.

عُرفت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١)، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" وتُستخدم في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بنفس المعاني المُحددة في تلك المعايير الدولية للتقرير المالي:

- المنشأة الزميلة
- القوائم المالية المُوحدة
- السيطرة على منشأة
- طريقة حقوق الملكية
- المجموعة
- المنشأة الاستثمارية
- الترتيب المشترك
- السيطرة المشتركة
- العملية المشتركة
- المشروع المشترك
- الحصة غير المسيطرة
- المنشأة الأم
- حقوق الحماية
- الأنشطة ذات الصلة
- القوائم المالية المنفصلة
- الكيان المنفصل
- التأثير المهم
- المنشأة التابعة

ملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي. فهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٣١ وله الصلاحية نفسها مثل الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب١ تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فانه سيلزم أن تُقوم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بنمط واقع بعينه عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

التجميع (الفقرة ٤)

ب٢ يجب على المنشأة أن تقرر، في ضوء ظروفها، مستوى التفصيل الذي توفره للوفاء باحتياجات المستخدمين من المعلومات، وقدر التركيز الذي تضعه على الجوانب المختلفة للمتطلبات وكيف تجمِّع المعلومات. ومن الضروري تحقيق المنشأة لتوازن بين إرهاق القوائم المالية بالتفصيل المفرط الذي قد لا يساعد مستخدمي القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة لتجميع أكثر مما ينبغي.

ب٣ يمكن للمنشأة أن تجمع الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عن الحصص في المنشآت المشابهة عندما يكون التجميع متفقاً مع هدف الإفصاح والمتطلب الوارد في الفقرة ب٤، ولا يحجب المعلومات المقدمة. يجب على المنشأة أن تفصح عن الكيفية التي جمّعت بها حصصها في المنشآت المشابهة.

ب٤ يجب على المنشأة أن تعرض معلومات - بشكل منفصل - عن الحصص في:

(أ) المنشآت التابعة؛

(ب) المشروعات المشتركة؛

(ج) العمليات المشتركة؛

(د) المنشآت الزميلة؛

(هـ) المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

ب٥ عند تحديد هل يتم تجميع المعلومات أم لا، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعلومات الكمية والنوعية حول الخصائص المختلفة لمخاطر وعوائد كل منشأة تدرس تجميعها وأهمية كل منشأة من هذا القبيل للمنشأة معدة التقرير. يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات بالطريقة التي تبين - بشكل واضح - لمستخدمي القوائم المالية طبيعة ومدى حصصها في تلك المنشآت الأخرى.

ب٦ من أمثلة مستويات التجميع ضمن فئات المنشآت المحددة في الفقرة ب٤ والتي قد تكون مناسبة:

(أ) طبيعة الأنشطة (مثلا منشأة بحث وتطوير، منشأة توريق بطاقة ائتمان متجددة).

(ب) تصنيف الصناعة.

(ج) الجغرافية (مثلاً دولة أو إقليم).

الحصص في المنشآت الأخرى

ب٧ تشير حصة في منشأة أخرى إلي ارتباط تعاقدي وغير تعاقدي يعرض المنشأة معدة التقرير لتقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. قد يساعد المنشأة معدة التقرير الأخذ في الحسبان غرض وتصميم المنشأة الأخرى عندما تُقوم ما إذا كانت تمتلك حصة في تلك المنشأة، وبناء عليه، ما إذا كانت مُطالبة بأن تقدم الإفصاحات الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي. ويجب أن ينطوي ذلك التقويم على الأخذ في الحسبان المخاطر التي صُممت المنشأة الأخرى لإحداثها والمخاطر التي صُممت المنشأة الأخرى لتمريرها إلى المنشأة معدة التقرير والأطراف الأخرى.

ب٨ تتعرض المنشأة معدة التقرير - عادةً - إلى تقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى من خلال الاحتفاظ بأدوات (مثل أدوات حقوق ملكية أو الدين المُصدرة من قبل المنشأة الأخرى) أو أن لديها ارتباط آخر يستوعب التقلب. على سبيل المثال، افترض أن منشأة مُهيكلة تحتفظ بمحفظة قروض. تحصل المنشأة المُهيكلة على مقايضة التخلف عن دفع الائتمان من منشأة أخرى (المنشأة معدة التقرير) لحماية نفسها عند التخلف عن دفع مدفوعات الفائدة على القروض ومبلغها الأصلي. لدى المنشأة معدة التقرير ارتباط يعرضها لتقلب في العوائد من أداء المنشأة المُهيكلة نظرا لأن مقايضة التخلف عن دفع الائتمان يستوعب تقلب عوائد المنشأة المُهيكلة.

ب٩ تصمم بعض الأدوات لتحول المخاطر من المنشأة معدة التقرير إلى منشأة أخرى. مثل هذه الأدوات تُحدث تقلباً في عوائد المنشأة الأخرى ولكنها - عادةً - لا تعرض المنشأة معدة التقرير إلى تقلب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، افترض أن منشأة مُهيكلة أُسست لتوفر فرص استثمار للمستثمرين الذين يرغبون في التعرض لمخاطر ائتمان المنشأة س (المنشأة س غير ذات علاقة بأي طرف مشارك في الترتيب). وتحصل المنشأة المُهيكلة على التمويل من خلال إصدار أوراق دفع لهؤلاء المستثمرين والتي ترتبط بمخاطر ائتمان المنشأة س (أوراق دفع مرتبطة بالائتمان) وتستخدم المتحصلات لتستثمر في محفظة أصول مالية خالية من المخاطر. تتعرض المنشأة المُهيكلة لمخاطر ائتمان المنشأة س من خلال الدخول في مقايضة التخلف عن دفع الائتمان مع طرف مقايضة مقابل. تمرر مقايضة التخلف عن دفع الائتمان خطر ائتمان المنشأة س إلى المنشأة المُهيكلة في مقابل أتعاب مدفوعة من قبل طرف المقايضة المقابل. يستلم المستثمرون في المنشأة المُهيكلة عائدا أعلى يعكس كلا من عائد المنشأة المُهيكلة من محفظة أصولها وأتعاب مقايضة التخلف عن دفع الائتمان. ليس لطرف المقايضة المقابل ارتباط مع المنشأة المُهيكلة يعرضه لتقلب في العوائد من أداء المنشأة المُهيكلة نظرا لأن مقايضة التخلف عن دفع الائتمان تحول التقلب إلى المنشأة المُهيكلة - بدلاً من - استيعاب التقلب في عوائد المنشأة المُهيكلة.

المعلومات المالية المُختصرة عن المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة (الفقرتين ١٢ و٢١)

ب١٠ لكل منشأة تابعة يكون فيها حصص غير مسيطرة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توزيعات الأرباح المدفوعة للحصص غير المسيطرة.

(ب) معلومات مالية مُختصرة حول أصول المنشأة التابعة، والتزاماتها، وربحها أو خسارتها وتدفقاتها النقدية والتي تمكن المستخدمين من فهم الحصة التي تمتلكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية. ويمكن أن تتضمن تلك المعلومات، ولكنها لا تقتصر على، على سبيل المثال، الأصول المتداولة، والأصول غير المتداولة، والالتزامات المتداولة، والالتزامات غير المتداولة، والإيراد، والربح أو الخسارة وإجمالي الدخل الشامل.

ب١١ يجب أن تكون المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٠(ب) هي المبالغ قبل الاستبعادات بين الشركات.

ب١٢ لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة - ذات أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توزيعات الأرباح المُستلمة من المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

(ب) معلومات مالية مُختصرة للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة (انظر الفقرتين ب١٤ وب١٥) بما في ذلك، ولكن لا يقتصر بالضرورة على:

(١) الأصول المتداولة.

(٢) الأصول غير المتداولة.

(٣) الالتزامات المتداولة.

(٤) الالتزامات غير المتداولة.

(٥) الإيراد.

(٦) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

(٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(٨) الدخل الشامل الآخر.

(٩) إجمالي الدخل الشامل.

ب١٣ بالإضافة إلى المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرة ب١٢، يجب على المنشأة أن تفصح لكل مشروع مشترك - ذي أهمية نسبية - للمنشأة معدة التقرير عن مبلغ:

(أ) النقد ومُعادِلات النقد المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(١).

(ب) الالتزامات المالية المتداولة (باستثناء المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين والمبالغ الأخرى واجبة السداد والمخصصات) المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(٣).

(ج) الالتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين والمبالغ الأخرى واجبة السداد والمخصصات) المُدرجة في الفقرة ب١٢(ب)(٤).

(د) الاستهلاك والإطفاء.

(هـ) إيراد الفائدة.

(و) مصروف الفائدة.

(ز) مصروف أو دخل ضريبة الدخل.

ب١٤ يجب أن تكون المعلومات المالية المُختصرة المعروضة وفقاً للفقرتين ب١٢ و ب١٣ هي المبالغ المُضمنة في القوائم المالية، المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة (وليس نصيب المنشأة من هذه المبالغ). وعندما تحاسب المنشأة عن حصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية:

(أ) يجب أن تُعدل المبالغ المُضمنة في القوائم المالية، المُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة لتعكس التعديلات التي تم إجراؤها من قبل المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية، مثل تعديلات القيمة العادلة التي تم إجراؤها في وقت الاستحواذ والتعديلات للفروق في السياسات المحاسبية.

(ب) يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة للمعلومات المالية المُختصرة المعروضة مع المبلغ الدفتري لحصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

ب١٥ يمكن أن تقدم المنشأة المعلومات المالية المُختصرة المطلوبة بموجب الفقرتين ب١٢ وب١٣ على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة إذا:

(أ) كانت المنشأة تقيس حصتها في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)؛

(ب) كان المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة لا يعدان قوائم مالية على أساس المعايير الدولية للتقرير المالي وأن إعدادها على ذلك الأساس سيكون غير عملي أو يسبب تكلفة غير مبررة. في تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي أعدت عليه المعلومات المالية المُختصرة.

ب١٦ يجب على المنشأة أن تفصح - بصورة مجمعة - عن المبلغ الدفتري لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة غير ذات الأهمية النسبية - بشكل فردي - والتي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة - أيضاً - أن تفصح - بشكل منفصل - عن المبلغ المجمع لنصيبها مما للمشروعات المشتركة أو المنشآت الزميلة من:

(أ) ربح أو خسارة من العمليات المستمرة.

(ب) ربح أو خسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(ج) دخل شامل آخر.

(د) مجموع الدخل الشامل.

تقدم المنشأة الإفصاحات - بشكل منفصل - للمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة.

ب١٧ عندما تُصنف حصة المنشأة في منشأة تابعة، أو في مشروع مشترك أو منشأة زميلة (أو جزء من حصتها في مشروع مشترك أو منشأة زميلة) (أو تضمن في مجموعة استبعاد) على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، فإن المنشأة ليست مُطالبة بأن تفصح عن معلومات مالية مُختصرة لتلك المنشأة التابعة، أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة وفقاً للفقرات ب١٠-ب١٦.

الارتباطات للمشروعات المشتركة (الفقرة ٢٣(أ))

ب١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي الارتباطات التي أجرتها ولكن لم تُثبت في تاريخ التقرير (بما في ذلك نصيبها من ارتباطات أُجريت - بشكل مشترك - مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة على مشروع مشترك) والمتعلقة بحصصها في المشروعات المشتركة. الارتباطات هي تلك التي قد تؤدي إلى تدفق مستقبلي خارج من النقد أو الموارد الأخرى.

ب١٩ تشمل الارتباطات غير المُثبتة التي قد تؤدي إلى تدفق مستقبلي خارج من النقد أو الموارد الأخرى:

(أ) الارتباطات غير المثبتة بالمساهمة بالتمويل أو بالموارد نتيجة، على سبيل المثال، لما يلي:

(١) القانون الأساس أو اتفاقيات الاستحواذ لمشروع مشترك (التي، على سبيل المثال، تتطلب من المنشأة بأن تساهم بالأموال على مدى فترة مُحددة).

(٢) مشروعات كثيفة رأس المال تُباشر من قبل مشروع مشترك.

(٣) التزامات شراء غير مشروطة، تشمل شراء معدات، أو مخزون أو خدمات والتي تكون المنشأة مرتبطة بشرائها من، أو بالنيابة عن، مشروع مشترك.

(٤) الارتباطات غير المُثبتة بتقديم قروض أو دعم مالي أخر لمشروع مشترك.

(٥) الارتباطات غير المُثبتة بالمساهمة بالموارد لمشروع مشترك، مثل أصول أو خدمات.

(٦) ارتباطات أخرى غير مُثبتة وغير قابلة للإلغاء تتعلق بمشروع مشترك.

(ب) الارتباطات غير المُثبتة للاستحواذ على حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية تلك) في مشروع مشترك عندما يقع أو لا يقع حدث معين في المستقبل.

ب٢٠ توضح المتطلبات والأمثلة الواردة في الفقرتين ب١٨ وب١٩ بعض أنواع الإفصاح المطلوبة بموجب الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ " الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة".

الحصص في منشآت مُهيكلة غير مُوحدة (فقرات ٢٤-٣١)

المنشآت المُهيكلة

ب٢١ المنشأة المُهيكلة هي المنشأة التي صممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن عند تحديد من يسيطر على المنشأة. مثل عندما تتعلق أي حقوق تصويت بمهام إدارية - فقط - وأن الأنشطة ذات الصلة تُدار من خلال ترتيبات تعاقدية.

ب٢٢ لدى المنشأة المُهيكلة - غالباً - بعض أو جميع السمات أو الصفات التالية:

(أ) أنشطة مقيدة.

(ب) هدف ضيق ومحدد بدقة، مثل أن تُحدث عقد إيجار ذي كفاءة ضريبية، أو أن تنفذ أنشطة بحث وتطوير، أو أن توفر مصدراً لرأس المال أو تمويلاً للمنشأة أو أن توفر فرص استثمار للمستثمرين من خلال تمرير المخاطر والمكافآت المرتبطة بأصول المنشأة المُهيكلة إلى المستثمرين.

(ج) حقوق ملكية غير كافية لتسمح للمنشأة المُهيكلة بأن تمول أنشطتها بدون دعم مالي تالي الاستحقاق.

(د) تمويل للمستثمرين في شكل أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً والتي تُحدث تركيزات للائتمان أو للمخاطر الأخرى (شرائح).

ب٢٣ من أمثلة المنشآت التي تُعد منشآت مُهيكلة تتضمن، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) كيانات التوريق.

(ب) التمويلات المدعومة بالأصول.

(ج) بعض صناديق الاستثمار.

ب٢٤ لا تُعد المنشأة الخاضعة للسيطرة من خلال حقوق التصويت منشأة مُهيكلة - فقط - بسبب أنها، على سبيل المثال، تستلم التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة.

طبيعة المخاطر من الحصص في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات ٢٩–٣١)

ب٢٥ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٩-٣١، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات إضافية والتي تكون ضرورية لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٤(ب).

ب٢٦ من أمثلة المعلومات الإضافية التي، اعتماداً على الظروف، قد تكون ملائمة لتقويم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عندما تمتلك حصة في منشأة مُهيكلة غير مُوحدة:

(أ) شروط الترتيب التي قد تتطلب من المنشأة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة مُهيكلة غير مُوحدة (مثلاً ترتيبات سيولة أو ضوابط تصنيف ائتماني مرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة المُهيكلة أو بتقديم دعم مالي) بما في ذلك:

(١) وصف للأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة.

(٢) ما إذا كانت هناك أي شروط ستقيد الالتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أي إطراف أخرى تقدم دعما ماليا، وإذا كان الأمر كذلك، ما هي مرتبة التزام المنشأة معدة التقرير مع تلك للأطراف الأخرى.

(ب) الخسائر التي تم تحملها من قبل المنشأة خلال فترة التقرير والمتعلقة بحصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(ج) أنواع الدخل الذي تسلمته المنشأة خلال فترة التقرير من حصصها في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(د) ما إذا كانت المنشأة مُطالبة باستيعاب خسائر المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة قبل الأطراف الأخرى، والحد الأقصى لمثل هذه الخسائر للمنشأة، و(عندما يكون ملائما) مرتبة ومبالغ الخسائر الممكنة التي تم تحملها من قبل الأطراف التي تكون مرتبة حصصها أدنى من حصة المنشأة في المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة.

(هـ) معلومات عن أي ترتيبات سيولة، أو ضمانات أو ارتباطات أخرى مع أطراف ثالثة والتي قد تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة في المنشآت المُهيكلة غير المُوحدة.

(و) أي صعوبات واجهتها المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة في تمويل أنشطتها خلال فترة التقرير

(ز) فيما يتعلق بتمويل المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة، أشكال التمويل (مثلاً ورقة تجارية أو أوراق دفع متوسطة الأجل) والمتوسط المرجح لعمرها. قد تشمل تلك المعلومات تحليلات لاستحقاق الأصول وتمويل المنشأة المُهيكلة غير المُوحدة عندما تمتلك المنشأة المُهيكلة أصولا طويلة الأجل مُمولة بتمويل قصير الأجل.

ملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي وله الصلاحية نفسها مثل الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

تاريخ السريان والتحول

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر.

ج١أ أضاف "القوائم المالية المُوحدة، والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، المُصدر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج٢أ- ج٢ب. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. وعندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

ج١ب عـدّل "المنشـآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٢ والملحق أ، وأضاف الفقرات ٩أ-٩ب، و١٩أ-١٩ز، و٢١أ و٢٥أ. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة هذه التعديلات في تاريخ أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع التعديلات المُضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

ج١ج عدّل "المنشآت الاستثمارية: تطبيق الإعفاء من التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) المصدر في ديسمبر ٢٠١٤ الفقرة ٦. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تطبق هذه التعديلات في فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ج١د أضاف "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٤-٢٠١٦" المصدر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرة ٥أ، وعدل الفقرة ب١٧. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعده.

ج٢ تُشجع المنشأة على أن تقدم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في تاريخ أبكر من الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. إن تقديم بعض الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لا يجبر المنشأة على أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في ٢٠١١) في تاريخ أبكر.

ج٢أ لا يلزم أن تُطبق متطلبات الإفصاح في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأي فترة معروضة تبدأ قبل الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لأول فترة سنوية يُطبق لها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ج٢ب لا يلزم أن تُطبق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٢٤-٣١ والإرشادات المقابلة لها في الفقرات ب٢١- ب٢٦ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي لأي فترة معروضة تبدأ قبل أول فترة سنوية يُطبق لها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج ٣ عنـدما تطبق المنشأة هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية الإثبات والقياس".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣

"قياس القيمة العادلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣

قياس القيمة العادلة

الهدف

١ **إن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي:**

(أ) يعرف القيمة العادلة؛

(ب) يضع في معيار دولي واحد للتقرير المالي إطاراً لقياس القيمة العادلة؛

(ج) يتطلب إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة.

٢ القيمة العادلة هي قياس مُستند إلى السوق، وليس قياسا خاصا بمنشأة. ولبعض الأصول والالتزامات، قد تُتاح معاملات سوق قابلة للرصد أو معلومات سوق قابلة للرصد. ولأصول والتزامات أخرى، قد لا تُتاح معاملات سوق قابلة للرصد ومعلومات سوق قابلة للرصد. وبالرغم من ذلك، فإن الهدف من قياس القيمة العادلة في كلا الحالتين هو نفسه- تقدير السعر الذي تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام).

٣ عندما لا يُتاح سعر لأصل أو التزام مماثل، فإن المنشأة تقيس القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقويم آخر يزيد -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها ويقلل -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها. ونظراً لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، فإنه يتم قياسها باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر. ونتيجة لذلك، فإن نية المنشأة الاحتفاظ بأصل أو تسوية التزام، أو خلاف ذلك الوفاء به، لا تُعد ملائمة عند قياس القيمة العادلة.

٤ يركز تعريف القيمة العادلة على الأصول والالتزامات نظراً لأنهما الموضوع الرئيس للقياس المحاسبي. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يجب تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُقاسة بالقيمة العادلة.

النطاق

٥ **ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي عندما يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي، أو يسمح بقياسات قيمة عادلة أو إفصاحات حول قياسات قيمة عادلة (وقياسات، مثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو المُستندة إلى القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات)، باستثناء ما هو محدد في الفقرتين ٦ و٧.**

٦ لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على ما يلي:

(أ) معاملات الدفع على أساس السهم ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"؛

(ب) معاملات الإيجار التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦؛

(ج) القياسات التي لديها بعض أوجه التشابه مع القيمة العادلة ولكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أو قيمة الاستخدام الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

٧ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي غير مطلوبة لما يلي:

(أ) أصول الخطة المُقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف"؛

(ب) استثمارات خطة منفعة التقاعد المُقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد"؛

(ج) الأصول التي يكون المبلغ الممكن استرداده منها هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٨ ينطبق إطار قياس القيمة العادلة الموضح في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على كلٍ من القياس الأولي واللاحق إذا كانت القيمة العادلة مطلوبة، أو مسموحاً بها، بموجب معايير دولية أخرى للتقرير المالي.

القياس

تعريف القيمة العادلة

٩ **يعرف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.**

١٠ تصف الفقرة ب٢ المنهج العام لقياس القيمة العادلة

الأصل أو الالتزام

١١ **يتم قياس القيمة العادلة لأصل أو لالتزام معين. وبناءً عليه، عند قياس القيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشاركون في السوق يأخذون تلك الخصائص في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وتشمل مثل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:**

(أ) حالة الأصل وموقعه؛

(ب) القيود، إن وجدت، على بيع الأصل أو استخدامه.

١٢ سوف يختلف الأثر على القياس، والناشئ عن خاصية معينة، اعتماداً على الكيفية التي يأخذ بها المشاركون في السوق تلك الخاصية في الحسبان.

١٣ قد يكون الأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة أياً مما يلي:

(أ) أصل أو التزام قائم بذاته (مثل أداة مالية أو أصل غير مالي)؛ أو

(ب) مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات (مثل وحدة لتوليد النقد أو أعمال).

١٤ لأغراض الإثبات أو الإفصاح، يعتمد ما إذا كان الأصل أو الالتزام يُعد أصلاً أو التزاماً قائماً بذاته، أو مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات، على وحدة حسابه. ويجب تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو منصوص عليه في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

المعاملة

١٥ **يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام تتم مبادلته في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.**

١٦ **يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الالتزام تحدث إما:**

(أ) **في السوق الرئيسة للأصل أو الالتزام؛ أو**

(ب) في السوق الأكثر ميزة **للأصل أو الالتزام، عند غياب سوق رئيسة.**

١٧ لا يلزم المنشأة أن تقوم ببحث مستفيض في جميع الأسواق المحتملة لتحديد السوق الرئيسة أو السوق الأكثر ميزة عند غياب سوق رئيسة، ولكن يجب عليها أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة -بشكل معقول. وفي غياب دليل على العكس، يفترض أن السوق التي -عادةً -تدخل فيها المنشأة في معاملة لبيع أصل أو تحويل التزام تكون هي السوق الرئيسة أو السوق الأكثر ميزة عند غياب سوق رئيسة.

١٨ إذا كانت هناك سوق رئيسة للأصل أو الالتزام، فإنه يجب أن يمثل قياس القيمة العادلة السعر في تلك السوق (سواء كان ذلك السعر يمكن رصده -بشكل مباشر -أو مُقدراً باستخدام أسلوب تقويم آخر)، حتى لو كان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلفة أفضل في تاريخ القياس.

١٩ يجب أن يكون للمنشأة وصول إلى السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) في تاريخ القياس. ونظراً لأنه قد يكون لدى المنشآت المختلفة (والأعمال ضمن تلك المنشآت) ذات الأنشطة المختلفة وصول لأسواق مختلفة، فإن السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) للأصل أو الالتزام نفسه قد تكون مختلفة للمنشآت المختلفة (والأعمال ضمن تلك المنشآت). وبناءً عليه، فإنه يجب أن تؤخذ السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) (وتبعا لذلك، المشاركين في السوق) في الحسبان من منظور المنشأة، وبذلك، يسمح بالاختلافات فيما بين المنشآت ذات الأنشطة المختلفة.

٢٠ بالرغم من أنه يجب أن تكون المنشأة قادرة على الوصول إلى السوق، إلا أنه لا يلزم المنشأة أن تكون قادرة على بيع الأصل المعين أو تحويل الالتزام المعين في تاريخ القياس لكي تكون قادرة على قياس القيمة العادلة على أساس السعر في تلك السوق.

٢١ حتى عندما لا تكون هناك سوق يمكن رصدها لتوفير معلومات التسعير بشأن بيع أصل أو تحويل التزام في تاريخ القياس، فإن قياس القيمة العادلة يجب أن يفترض بأن معاملة تحدث في ذلك التاريخ، تؤخذ في الحسبان من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام. وتضع تلك المعاملة المُفترضة أساسا لتقدير السعر لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام.

المشاركون في السوق

٢٢ **يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بافتراض أن المشاركين في السوق يتصرفون من أجل أفضل مصلحة اقتصادية لهم.**

٢٣ عند وضع تلك الافتراضات، لا يلزم المنشأة أن تحدد مشاركين معينين في السوق. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة أن تحدد الخصائص التي تميز المشاركين في السوق -بشكل عام -مع الأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بجميع ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام؛

(ب) السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) للأصل أو الالتزام؛

(ج) المشاركون في السوق الذين يمكن أن تدخل معهم المنشأة في معاملة في تلك السوق.

السعر

٢٤ **القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة في السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر يمكن رصده -بشكل مباشر -أو أنه مُقدر باستخدام أسلوب تقويم آخر.**

٢٥ لا يجوز أن يتم تعديل السعر في السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) المستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام لأجل تكاليف المعاملة. ويجب أن تتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي. ولا تُعد تكاليف المعاملة خاصية للأصل أو الالتزام، وبدلا من ذلك، فهي خاصة بالمعاملة وسوف تختلف اعتمادا على كيفية دخول المنشأة في المعاملة لأجل الأصل أو الالتزام.

٢٦ لا تشمل تكاليف المعاملة تكاليف النقل. فإذا كان الموقع يُعد خاصية للأصل (كما قد يكون الحال، على سبيل المثال، بالنسبة لسلعة)، فإنه يجب أن يتم تعديل السعر في السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) لأجل التكاليف، إن وجدت، التي يتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

التطبيق على الأصول غير المالية

أقصى وأفضل استخدام للأصول غير المالية

٢٧ **إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان قدرة المشارك في السوق على توليد منافع اقتصادية من خلال استخدام الأصل في** أقصى وأفضل استخدام **له أو من خلال بيعه إلى مشارك آخر في السوق يستخدم الأصل في أقصى وأفضل استخدام له.**

٢٨ إن أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان استخدام الأصل الذي يكون ممكناً - من الناحية المادية -وجائزاً -من الناحية النظامية –ومجدياً - من الناحية المالية، كما يلي:

(أ) إن الاستخدام الذي يكون ممكناً -من الناحية المادية -يأخذ في الحسبان الخصائص المادية للأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل موقع أو حجم عقار).

(ب) إن الاستخدام الذي يكون جائزاً -من الناحية النظامية –يأخذ في الحسبان أي قيود نظامية على استخدام الأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل لوائح تقسيم المناطق المنطبقة على عقار).

(ج) إن الاستخدام الذي يكون مجدياً -من الناحية المالية -يأخذ في الحسبان ما إذا كان استخدام الأصل، الممكن - من الناحية المادية -والجائز -من الناحية النظامية، يولد دخلًا أو تدفقات نقدية كافية (بالأخذ في الحسبان تكاليف تحويل الأصل إلى ذلك الاستخدام) لإنتاج العائد الاستثماري الذي يطلبه المشاركون في السوق من استثمار في ذلك الأصل الذي تم وضعه في ذلك الاستخدام.

٢٩ يتم تحديد أقصى وأفضل استخدام من منظور المشاركين في السوق، حتى ولو كانت المنشأة تنوي استخداماً آخر. وبالرغم من ذلك، فإنه يفترض أن استخدام المنشأة الحالي للأصل غير المالي هو أقصى وأفضل استخدام ما لم يؤشر السوق أو عوامل أخرى إلى أن استعمالاً مختلفاً من قبل المشاركين في السوق يمكن أن يزيد -إلى أقصى حد ممكن -من قيمة الأصل.

٣٠ ولحماية مركزها التنافسي، أو لأسباب أخرى، قد تنوي المنشأة عدم استخدام - بشكل نشط -أصل غير مالي تم اقتناؤه أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقاً لأقصى وأفضل استخدام له. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لأصل غير ملموس تم اقتناؤه تخطط المنشأة أن تستخدمه -بشكل دفاعي -من خلال منع الآخرين من استخدامه. ومع ذلك، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي بافتراض أقصى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق.

فرضية التقويم للأصول غير المالية

٣١ يضع أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي فرضية التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل كما يلي:

(أ) قد يوفر أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة بالنسبة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه بالاشتراك مع أصول أخرى كمجموعة (كما تم تركيبها أو خلاف ذلك تهيئتها للاستخدام) أو بالاشتراك مع أصول والتزامات الأخرى (على سبيل المثال "أعمال").

(١) إذا كان أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم الأصل بالاشتراك مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى، فإن القيمة العادلة للأصل هي السعر الذي يتم تسلمه في معاملة حالية لبيع الأصل بافتراض أن الأصل يستخدم مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى وأن تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول المكملة له والالتزامات المرتبطة به) تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(٢) تشمل الالتزامات المرتبطة بالأصل وبالأصول المكملة له الالتزامات التي تمول رأس المال العامل، ولكنها لا تشمل الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول بخلاف تلك الأصول التي هي ضمن مجموعة الأصول.

(٣) يجب أن تكون الافتراضات حول أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي متسقة لجميع الأصول (التي يُعد أقصى وأفضل استخدام ملائماً لها) من مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي يستخدم من ضمنها الأصل.

(ب) قد يوفر أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة بالنسبة للمشاركين في السوق على أساس أنه قائم بذاته. وإذا كان أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم على أساس أنه قائم بذاته، فإن القيمة العادلة للأصل تكون هي السعر الذي يتم تسلمه في معاملة حالية لبيع الأصل لمشاركين في السوق يستخدمون الأصل على أساس أنه قائم بذاته.

٣٢ إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يفترض أن الأصل يتم بيعه بما يتفق مع وحدة الحساب المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي (الذي قد يكون أصلا منفرداً). ويكون هذا هو الحال حتى عندما يفترض قياس القيمة العادلة أن أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم بالاشتراك مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى نظراً لأن قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يحتفظ -بالفعل -بالأصول المكملة والالتزامات المرتبطة به.

٣٣ تبين الفقرة ب٣ تطبيق مفهوم فرضية التقويم للأصول غير المالية.

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

المبادئ العامة

٣٤ **إن قياس القيمة العادلة يفترض أنه يتم تحويل التزام مالي أو غير مالي أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة (مثل حصص حقوق الملكية المُصدرة على أنها عوض ضمن تجميع أعمال) إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. ويفترض تحويل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة ما يلي:**

(أ) **يظل الالتزام قائماً ويكون المشارك في السوق المُحول إليه مطالبا بالوفاء بالالتزام. ولا تتم تسوية الالتزام مع الطرف المقابل أو خلاف ذلك إطفاؤه في تاريخ القياس.**

(ب) **تظل أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة قائمة ويلتزم المشارك في السوق المحول إليه بالحقوق والمسئوليات المرتبطة بالأداة. ولا يتم إلغاء الأداة أو خلاف ذلك إطفاؤها في تاريخ القياس.**

٣٥ حتى عندما لا تكون هناك سوق يمكن رصدها لتوفير معلومات التسعير بشأن تحويل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة (مثلا نظراً لأن القيود التعاقدية أو القيود النظامية الأخرى تمنع تحويل مثل هذه البنود)، فقد تكون هناك سوق يمكن رصدها لمثل هذه البنود إذا كان يتم الاحتفاظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول (على سبيل المثال سند شركات أو خيار شراء على أسهم المنشأة).

٣٦ وفي جميع الحالات، يجب على المنشأة أن تزيد -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها وذلك لتحقيق الهدف من قياس القيمة العادلة، وهو تقدير السعر الذي تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لتحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

٣٧ **عندما لا يُتاح سعر معلن لتحويل التزام أو أداة حقوق ملكية مماثلة أو مشابهة خاصة بالمنشأة ويُحتفظ بالبند المماثل من قبل طرف آخر على أنه أصل، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالبند المماثل على أنه أصل في تاريخ القياس.**

٣٨ في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

(أ) استخدام السعر المعلن في سوق نشطة للبند المماثل المُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل، إذا كان ذلك السعر متاحاً.

(ب) إذا لم يكن ذلك السعر متاحا، استخدام مُدخلات أخرى يمكن رصدها، مثل السعر المعلن في سوق تكون غير نشطة للبند المماثل المُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل.

(ج) إذا لم تكن الأسعار التي يمكن رصدها في (أ) و(ب) متاحة، استخدام أسلوب تقويم آخر مثل:

(١) منهج الدخل (مثل أسلوب القيمة الحالية التي تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع مشارك في السوق تسلمها من الاحتفاظ بالالتزام أو أداة حقوق الملكية على أنه أصل؛ أنظر الفقرتين ب١٠ وب١١).

(٢) منهج السوق (مثل استخدام الأسعار المعلنة لالتزامات أو أدوات حقوق ملكية مشابهة مُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول، أنظر الفقرتين ب٥-ب٧).

٣٩ يجب على المنشأة أن تعدل السعر المعلن لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة مُحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل -فقط -إذا كان هناك عوامل خاصة بالأصل لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية. ويجب على المنشأة أن تضمن أن سعر الأصل لا يعكس أثر قيد يمنع بيع ذلك الأصل. وتشتمل بعض العوامل، التي قد تبين أنه ينبغي تعديل السعر المعلن للأصل، على ما يلي:

(أ) أن يكون السعر المعلن للأصل متعلق بالتزام أو أداة حقوق ملكية مشابهة (ولكنها ليست مماثلة) مُحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل. فعلى سبيل المثال، قد يكون للالتزام أو أداة حقوق الملكية خاصية معينة (مثل الجودة الائتمانية للمُصدر) تختلف عن تلك المُنعكسة في القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية مشابهة مُحتَفظ بها على أنها أصل.

(ب) أن تكون وحدة الحساب للأصل ليست هي نفسها كما للالتزام أو أداة حقوق الملكية. على سبيل المثال، للالتزامات، في بعض الحالات، يعكس السعر للأصل سعراً مُجمعاً لحزمة تضم كلا من المبالغ المستحقة على المُصدر وتعزيز ائتماني من طرف ثالث. فإذا لم تكن وحدة الحساب للالتزام هي للحزمة المُجمعة، فإن الهدف يكون هو قياس القيمة العادلة لالتزام المُصدر، وليس القيمة العادلة للحزمة المُجمعة. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة تقوم بتعديل السعر المرصود للأصل لاستبعاد أثر التعزيز الائتماني من الطرف الثالث.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

٤٠ **عندما لا يُتاح سعر معلن لتحويل التزام أو أداة حقوق ملكية مماثلة أو مشابهة خاصة بالمنشأة ولا يُحتفظ بالبند المماثل من قبل طرف آخر على أنه أصل، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب تقويم من منظور مشارك في السوق يكون مديناً بالالتزام أو يكون قد أصدر المطالبة على حقوق الملكية.**

٤١ على سبيل المثال، عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية فإن المنشأة قد تأخذ في الحسبان أياً مما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها للوفاء بالالتزام، بما في ذلك التعويض الذي قد يطلبه مشارك في السوق لتحمل الالتزام (أنظر الفقرات ب٣١-ب٣٣).

(ب) المبلغ الذي يتسلمه مشارك في السوق للدخول في أو إصدار التزام أو أداة حقوق ملكية مماثلة باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المماثل (مثل أن يكون له الخصائص الائتمانية نفسها) في السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بالشروط التعاقدية نفسها.

المخاطر غير المتعلقة بالأداء

٤٢ **تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر المخاطر غير المتعلقة بالأداء. وتشمل المخاطر غير المتعلقة بالأداء، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"). ويفترض أن تظل المخاطر غير المتعلقة بالأداء هي نفسها قبل تحويل الالتزام وبعده.**

٤٣ يجب على المنشأة، عند قياس القيمة العادلة للالتزام، أن تأخذ في الحسبان أثر مخاطرها الائتمانية (الوضع الائتماني) وأي عوامل أخرى قد تؤثر على احتمال الوفاء أو عدم الوفاء بالالتزام. وقد يختلف ذلك الأثر اعتمادا على الالتزام. فعلى سبيل المثال:

(أ) ما إذا كان الالتزام يُعد تعهدا بتسليم نقد (التزام مالي) أو تعهدا بتسليم سلع أو خدمات (التزام غير مالي).

(ب) شروط التعزيزات الائتمانية المتعلقة بالالتزام، إن وجدت.

٤٤ تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر المخاطر غير المتعلقة بالأداء على أساس وحدة حسابه. ولا يجوز لمُصدر التزام، تم إصداره مع تعزيز ائتماني -غير منفصل -من طرف ثالث والذي تتم المحاسبة عنه -بشكل منفصل -عن الالتزام، أن يُضمن أثر التعزيز الائتماني (مثال ذلك ضمان طرف ثالث لدين) في قياس القيمة العادلة للالتزام. وإذا تمت المحاسبة عن التعزيز الائتماني -بشكل منفصل -عن الالتزام، فإن المُصدر يأخذ في الحسبان الوضع الائتماني الخاص به وليس الخاص بالطرف الثالث الضامن عند قياسه القيمة العادلة للالتزام.

قيد يمنع تحويل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة

٤٥ لا يجوز للمنشأة، عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة، أن تُضمن مُدخلاً منفصلاً أو تعديلاً لـ مُدخلات أخرى تتعلق بوجود قيد يمنع تحويل البند. ويتم تضمين أثر القيد الذي يمنع تحويل التزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة -إما بشكل صريح أو بشكل ضمني -في المُدخلات الأخرى لقياس القيمة العادلة.

٤٦ على سبيل المثال، في تاريخ المعاملة، قبِل كل من الدائن والمدين سعر المعاملة للالتزام مع معرفة كاملة بأن الالتزام يتضمن قيدا يمنع تحويله. ونتيجة لأن القيد يتم تضمينه في سعر المعاملة، فإنه ليس مطلوباً في تاريخ المعاملة مُدخل منفصل، أو تعديل على مدخل موجود، ليعكس أثر القيد على التحويل. وبالمثل، ليس مطلوباً في تواريخ القياس اللاحقة مُدخل منفصل، أو تعديل على مُدخل موجود، ليعكس أثر القيد على التحويل.

الالتزام المالي بميزة تحت الطلب

٤٧ لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي بميزة تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ يمكن أن تتم فيه المطالبة بدفع ذلك المبلغ.

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية التي لها مراكز مقاصة في مخاطر السوق أو المخاطر الائتمانية للطرف المقابل

٤٨ تتعرض المنشأة التي تحتفظ بمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر السوق (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) وللمخاطر الائتمانية (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) الخاصة بكل من الأطراف المقابلة. وإذا كانت المنشأة تدير تلك المجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تَعرضها لأي من مخاطر السوق أو المخاطر الائتمانية، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تطبق استثناءً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي عند قياس القيمة العادلة. هذا الاستثناء يسمح للمنشأة بأن تقيس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس السعر الذي يمكن أن يتم تسلمه لبيع صافي مركز طويل (أصل) مقابل التعرض لمخاطر معينة أو الذي يتم دفعه لتحويل صافي مركز قصير (التزام) مقابل التعرض لمخاطر معينة في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية -بشكل متسق -مع الكيفية التي يمكن أن يسعر بها المشاركون في السوق صافي التعرض للمخاطر في تاريخ القياس.

٤٩ يُسمح للمنشأة بأن تستخدم الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ -فقط -إذا كانت المنشأة تقوم بجميع ما يلي:

(أ) تدير مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق معين أو لخطر ائتماني لطرف مقابل معين وفقاً لإدارة المخاطر أو الاستراتيجية الاستثمارية الموثقة الخاصة بالمنشأة؛

(ب) تقدم معلومات على ذلك الأساس بشأن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية إلى كبار موظفي إدارة المنشأة، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"؛

(ج) تطالَب، أو أنها قد اختارت، بأن تقيس تلك الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة تقرير.

٥٠ لا يتعلق الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ بعرض القائمة المالية. ففي بعض الحالات، يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية، على سبيل المثال، عندما لا يتطلب أو لا يسمح معيار دولي للتقرير المالي بأن يتم عرض الأدوات المالية على أساس صافٍ. في مثل هذه الحالات، قد يلزم المنشأة أن تقوم بتخصيص التعديلات على مستوى المحفظة (أنظر الفقرات ٥٣-٥٦) على الأصول والالتزامات الفردية التي تشكل مجموعة أصول مالية والتزامات مالية تُدار على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر. ويجب على المنشأة أن تقوم بمثل هذه التخصيصات على أساس معقول وثابت باستخدام منهجية مناسبة بحسب الظروف.

٥١ يجب على المنشأة أن تتخذ قرار السياسة المحاسبية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لتستخدم الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨. ويجب على المنشأة، التي تستخدم الاستثناء، أن تطبق تلك السياسة المحاسبية، بما في ذلك سياستها لتخصيص تعديلات سعري العرض والطلب (أنظر الفقرات ٥٣-٥٥) والتعديلات الائتمانية (انظر الفقرة ٥٦)، إذا كانت منطبقة، بشكل ثابت -من فترة إلى أخرى على محفظة معينة.

٥٢ ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ -فقط -على الأصول المالية، والالتزامات المالية والعقود الأخرى في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" (أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاثبات والقياس" إذا لم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بعد). وينبغي أن تقرأ الإشارات إلى الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في الفقرات ٤٨-٥١ و٥٣-٥٦ على أنها تنطبق على جميع العقود ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (أو ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا لم يتم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بعد) والمحاسبة عنها وفقاً لهما، بغض النظر عما إذا كانت تستوفي تعريفات الأصول المالية أو الالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

التعرض لمخاطر السوق

٥٣ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ لقياس القيمة العادلة لمجموعة أصول مالية والتزامات مالية تُدار على أساس صافي تعرض المنشأة لمخاطر سوق معينة، يجب على المنشأة أن تطبق السعر الواقع في حدود سعري العرض والطلب، والذي يُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة بحسب الظروف، على صافي تعرض المنشأة لمخاطر السوق تلك (انظر الفقرتين ٧٠ و٧١).

٥٤ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، يجب على المنشأة أن تتأكد أن خطر (أو مخاطر) السوق الذي تتعرض له المنشأة في نطاق تلك المجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية هو نفسه -تقريباً. فعلى سبيل المثال، لا تجمع المنشأة مخاطر معدل الفائدة المرتبطة بأصل مالي مع مخاطر سعر البضاعة المرتبطة بالتزام مالي نظراً لأن القيام بذلك لن يقلل من تعرض المنشأة لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر سعر البضاعة. وعند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، فإن أي مخاطر أساس ناتجة عن المُعامِلات غير المتماثلة لمخاطر السوق يجب أخذها في الحسبان في قياس القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية في نطاق المجموعة.

٥٥ وبالمثل، يجب أن تكون مدة تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق معين ناتج عن الأصول المالية والالتزامات المالية هو نفسه -تقريباً. فعلى سبيل المثال فإن المنشأة، التي تستخدم عقدا مستقبلياُ مدته ١٢ شهرا في مقابل التدفقات النقدية المرتبطة بما قيمته ١٢ شهر من التعرض لمخاطر معدل الفائدة لأداة مالية مدتها خمسة سنوات في نطاق مجموعة مُشكلة -فقط -من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، تقيس القيمة العادلة للتعرض لمخاطر معدل فائدة لمدة ١٢ شهرا على أساس صافٍ، والتعرض المتبقي لمخاطر معدل الفائدة (أي السنوات ٢-٥) على أساس إجمالي.

التعرض للمخاطر الائتمانية لطرف مقابل معين

٥٦ عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨ لقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية تم الدخول فيها مع طرف مقابل معين، يجب على المنشأة أن تُضمِّن أثر صافي تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية لذلك الطرف المقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل للمخاطر الائتمانية للمنشأة في قياس القيمة العادلة عندما يمكن أن يأخذ المشاركون في السوق في الحسبان أية ترتيبات موجودة تقلل من التعرض للمخاطر الائتمانية في حالة التعثر في السداد (مثال ذلك اتفاقية معاوضة أساسية مع الطرف المقابل أو اتفاقية تتطلب مبادلة الضمان على أساس صافي تعرض كل طرف للمخاطر الائتمانية للطرف الآخر). ويجب أن يعكس قياس القيمة العادلة توقعات المشاركين في السوق بشأن احتمال أن يكون مثل هذا الترتيب نافذا -بشكل نظامي -في حالة التعثر في السداد.

القيمة العادلة عند الإثبات الأولي

٥٧ عندما يتم اقتناء أصل أو تحمل التزام في معاملة مُبادلة لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر المعاملة هو السعر المدفوع لاقتناء الأصل أو المُستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول). وفي المقابل، فإن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام هي السعر الذي يمكن أن يتم تسلمه لبيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام (سعر الخروج). ليس بالضرورة أن تبيع المنشآت الأصول بالأسعار المدفوعة لاقتنائها. وبالمثل، ليس بالضرورة أن تحول المنشآت الالتزامات بالأسعار المستلمة لتحملها.

٥٨ في العديد من الحالات، سوف يساوي سعر المعاملة القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد تكون تلك هي الحالة في تاريخ المعاملة عندما تحدث معاملة لشراء أصل في السوق الذي سيتم فيه بيع الأصل).

٥٩ عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تساوي سعر المعاملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو بالالتزام. وتصف الفقرة ب٤ الحالات التي قد لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو للالتزام عند الإثبات الأولي.

٦٠ عندما يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي من المنشأة، أو يسمح لها، بأن تقيس أصلاً أو التزاماً -ابتداءً -بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة يختلف عن القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يحدد ذلك المعيار الدولي الآخر للتقرير المالي خلاف ذلك.

أساليب التقويم

٦١ **يجب على المنشأة أن تستخدم أساليب تقويم مناسبة بحسب الظروف والتي يُتاح لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، بحيث تزيد -إلى أكبر حد ممكن -من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل -إلى أكبر حد ممكن -من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها.**

٦٢ إن الهدف من استخدام أسلوب تقويم هو لتقدير السعر الذي يمكن أن تحدث به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. إن أساليب التقويم الثلاثة المستخدمة -على نطاق واسع -هي منهج السوق، ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. وقد تم تلخيص الجوانب الرئيسة لتلك المناهج في الفقرات ب٥- ب١١. ويجب على المنشأة أن تستخدم أساليب تقويم متسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

٦٣ في بعض الحالات، سوف يكون من المناسب أسلوب تقويم واحد (على سبيل المثال، عند تقويم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشطة لأصول أو التزامات متماثلة). وفي حالات أخرى، سوف يكون من المناسب استخدام عدة أساليب تقويم (على سبيل المثال، قد تكون تلك هي الحالة عند تقويم وحدة لتوليد النقد). وإذا تم استخدام عدة أساليب تقويم لقياس القيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم تقويم النتائج (أي المؤشرات الممثلة للقيمة العادلة) بالأخذ في الحسبان مدى معقولية نطاق القيم المُشار إليها من قِبل تلك النتائج. إن قياس القيمة العادلة هو النقطة ضمن ذلك النطاق التي تُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة بحسب الظروف.

٦٤ إذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الإثبات الأولي وسوف يتم استخدام أسلوب تقويم يستخدم مُدخلات لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في فترات لاحقة، فإنه يجب أن تتم معايرة أسلوب التقويم بحيث أنه عند الإثبات الأولي تتساوى نتيجة أسلوب التقويم مع سعر المعاملة. إن المعايرة تؤكد أن أسلوب التقويم يعكس ظروف السوق الحالية، وتساعد المنشأة في تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل في أسلوب التقويم (على سبيل المثال، قد يكون هناك خاصية للأصل أو الالتزام لا يستوعبها أسلوب التقويم). بعد الإثبات الأولي، وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أساليب تقويم تستخدم مُدخلات لا يمكن رصدها، فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن أساليب التقويم تلك تعكس بيانات السوق التي يمكن رصدها (على سبيل المثال، السعر لأصل أو التزام مشابه) في تاريخ القياس.

٦٥ يجب أن يتم تطبيق أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة -بشكل ثابت. وبالرغم من ذلك، يكون التغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه (على سبيل المثال، التغيير في ترجيحه عندما يتم استخدام أساليب تقويم متعددة أو التغيير في تعديل مُطبق على أسلوب تقويم) مناسبا إذا كان ينتج عن التغيير قياس مساوٍ أو أكثر تمثيلاً للقيمة العادلة بحسب الظروف. وقد يكون هذا هو الحال إذا حدثت، على سبيل المثال، أي من الأحداث التالية:

(أ) تنشأ أسواق جديدة؛ أو

(ب) تتاح معلومات جديدة؛ أو

(ج) معلومات كانت تستخدم -سابقا -لم تعد متاحة؛ أو

(د) تتحسن أساليب التقويم؛ أو

(هـ) تتغير ظروف السوق.

٦٦ يجب أن تتم المحاسبة عن التنقيحات الناتجة عن تغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. وبالرغم من ذلك، لا تُتطلب الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ للتغيير في تقدير المحاسبي للتنقيحات الناتجة عن تغيير في أسلوب التقويم أو في تطبيقه.

مدخلات أساليب التقويم

المبادئ العامة

٦٧ يجب أن تزيد أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل -إلى أقصى حد ممكن -من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها.

٦٨ تشمل أمثلة الأسواق التي قد تكون فيها المُدخلات من الممكن رصدها لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق الأوراق المالية، وأسواق المتعاملين، وأسواق السمسرة والأسواق بدون وسطاء (أنظر الفقرة ب٣٤).

٦٩ يجب على المنشأة أن تختار المُدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي يمكن أن يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان في معاملة للأصل أو الالتزام (انظر الفقرتين ١١ و١٢). وفي بعض الحالات، ينتج عن تلك الخصائص تطبيق تعديل، مثل العلاوة أو الخصم (على سبيل المثال، علاوة السيطرة أو خصم الحصة غير المسيطرة). وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن ينطوي قياس القيمة العادلة على علاوة أو خصم لا يكون متسقاً مع وحدة الحساب الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب قياس القيمة العادلة، أو يسمح به (أنظر الفقرتين ١٣ و١٤). ولا يتم السماح بالعلاوات والخصومات التي تعكس الحجم على أنه خاصية لحيازة المنشأة (تحديدًا، عامل المنع الذي يعدل السعر المعلن لأصل أو التزام نظراً لأن حجم التداول اليومي العادي للسوق لا يُعد كافيا لاستيعاب الكمية المُحتفظ بها من قبل المنشأة، كما هو مُوضح في الفقرة ٨٠) بدلا من أنه خاصية للأصل أو الالتزام (على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة لحصة مسيطرة)، في قياس القيمة العادلة. وفي جميع الأحوال، إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشطة (أي مُدخل المستوى ١) لأصل أو التزام، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم ذلك السعر المعلن بدون تعديل عند قياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٧٩.

المُدخلات المستندة إلى أسعار العرض والطلب

٧٠ إذا كان للأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة سعر عرض وسعر طلب (على سبيل المثال، مُدخل من سوق متعاملين)، فإنه يجب استخدام السعر الواقع في حدود سعري العرض والطلب والذي يُعد الأكثر تمثيلًا للقيمة العادلة بحسب الظروف لقياس القيمة العادلة بغض النظر عن المكان الذي يتم فيه تصنيف المدخل في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (أي المستوى ١، أو ٢ أو ٣؛ أنظر الفقرات ٧٢–٩٠). ويُسمح باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصل وأسعار الطلب لمراكز الالتزام، ولكن لا يُتطلب ذلك.

٧١ لا يمنع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي استخدام المتوسط السعري للسوق أو أعراف تسعير أخرى يستخدمها المشاركون في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة الواقعة في حدود سعري العرض والطلب.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

٧٢ لزيادة الثبات والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يضع تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة يصنف، في ثلاثة مستويات، مُدخلات أساليب التقويم المستخدمة في قياس القيمة العادلة (أنظر الفقرات ٧٦–٩٠). يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأعلى للأسعار المعلنة (غير المُعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتماثلة (مُدخلات المستوى ١) والأولوية الأدنى للمدخلات التي لا يمكن رصدها (مُدخلات المستوى ٣).

٧٣ وفي بعض الحالات، قد يتم تصنيف المُدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام ضمن مستويات مختلفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، فإنه يتم تصنيف قياس القيمة العادلة في مجمله ضمن نفس المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأدنى مستوى مدخل يُعد مهما بالنسبة لمجمل القياس. ويتطلب تقويم أهمية مُدخل معين بالنسبة لمجمل القياس الاجتهاد، بالأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. ولا يجوز أن تؤخذ التعديلات للوصول إلى القياسات المستندة إلى القيمة العادلة، مثل تكاليف البيع عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، في الحسبان عند تحديد المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم ضمنه تصنيف قياس القيمة العادلة.

٧٤ قد يؤثر مدى إتاحة المُدخلات الملائمة وعنصر الذاتية المتعلق بها على اختيار أساليب التقويم المناسبة (أنظر الفقرة ٦١). وبالرغم من ذلك، يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية لمدخلات أساليب التقويم، وليس لأساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصنيف قياس القيمة العادلة المُطور باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى ٢ أو المستوى٣، اعتماداً على المُدخلات التي تُعد مهمة بالنسبة لمجمل القياس والمستوى الذي يتم ضمنه تصنيف تلك المُدخلات في هرمية القيمة العادلة.

٧٥ إذا تطلب مدخل يمكن رصده تعديلًا باستخدام مدخل لا يمكن رصده، وأن ذلك التعديل ينتج عنه قياس للقيمة العادلة يكون أعلى أو أقل -بشكل جوهري، فإنه يتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق يأخذ في الحسبان أثر قيد على بيع أصل عند تقدير سعر الأصل، فإن المنشأة تعدل السعر المعلن ليعكس أثر ذلك القيد. وإذا كان ذلك السعر المعلن يُعد مُدخلاً ضمن المستوى ٢ وكان التعديل مُدخلاً لا يمكن رصده ويُعد مهما بالنسبة لمجمل القياس، فإنه يتم تصنيف القياس ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

مُدخلات المستوى ١

٧٦ مُدخلات المستوى ١ هي الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتماثلة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

٧٧ يوفر السعر المعلن في سوق نشطة دليلاً يمكن الاعتماد عليه -إلى أكبر حد ممكن -على القيمة العادلة، وحينما يكون متاحاً، يجب أن يُستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٧٩.

٧٨ سوف يكون مُدخل المستوى ١ متاحاً للعديد من الأصول المالية والالتزامات المالية، والتي قد يتم مُبادلة بعضها في أسواق نشطة متعددة (على سبيل المثال، في أسواق أوراق مالية مختلفة). وبناءً عليه، يكون التركيز في المستوى ١ على تحديد كل مما يلي:

(أ) السوق الرئيسة للأصل أو الالتزام أو، في غياب سوق رئيسة، السوق الأكثر ميزة للأصل أو الالتزام؛

(ب) ما إذا كانت المنشأة تستطيع الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

٧٩ لا يجوز للمنشأة أن تجري تعديلاً على مُدخل المستوى ١ في الحالات التالية:

(أ) عندما تحتفظ المنشأة بعدد كبير من الأصول أو الالتزامات المتشابهة (ولكنها ليست متماثلة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية التي تمثل الدين) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويوجد سعر معلن متاح في سوق نشطة ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات - بشكل منفرد (أي أنه في ظل العدد الكبير من الأصول والالتزامات المتشابهة المُحتفظ بها من قبل المنشأة، فإنه من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفرد في تاريخ القياس). وفي تلك الحالة، فإنه يجوز للمنشأة، كوسيلة عملية، أن تقيس القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد -بشكل حصري -على الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، مصفوفة التسعير). وبالرغم من ذلك، فإنه ينتج عن استخدام طريقة تسعير بديلة قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

(ب) عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشطة القيمة العادلة في تاريخ القياس. وقد يكون ذلك هو الحال، على سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة (مثل معاملات في سوق بدون وسطاء، أو صفقات في سوق سمسرة أو إعلانات) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس. ويجب على المنشأة أن تضع سياسة وتطبقها -بشكل ثابت -لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، إذا تم تعديل السعر المعلن لأجل معلومات جديدة، فإنه ينتج عن التعديل قياس قيمة عادلة يُصنف ضمن مستوى آدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

(ج) عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن لبند مماثل تتم المتاجرة فيه على أنه أصل في سوق نشطة، ويلزم تعديل ذلك السعر لأجل عوامل خاصة بالبند أو الأصل (أنظر الفقرة ٣٩). وإذا لم يُتطلب تعديل للسعر المعلن للأصل، فإن النتيجة هي قياس قيمة عادلة يُصنف ضمن المستوى ١ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، فإنه ينتج عن أي تعديل للسعر المعلن للأصل قياس قيمة عادلة يُصنف ضمن مستوى آدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٨٠ إذا كانت المنشأة تحتفظ بمركز في أصل أو التزام واحد (بما في ذلك، مركز يشمل عدداً كبيراً من الأصول أو الالتزامات المتماثلة، مثل حيازة أدوات مالية) وتتم المتاجرة في الأصل أو الالتزام في سوق نشطة، فإنه يجب أن يتم قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى ١على أنها نتاج للسعر المعلن للأصل أو الالتزام المنفرد وللكمية المُحتفظ بها من قبل المنشأة. وتكون تلك هي الحالة حتى ولو كان حجم التداول اليومي العادي للسوق غير كافٍ لاستيعاب الكمية المُحتفظ بها وأنه قد يؤثر وضع أوامر لبيع المركز في معاملة واحدة على السعر المعلن.

مُدخلات المستوى ٢

٨١ مُدخلات المستوى ٢ هي المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة المُدرجة ضمن المستوى ١ والتي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام -بشكل مباشر أو غير مباشر.

٨٢ إذا كان للأصل أو الالتزام أجل (تعاقدي) محدد، فإنه يجب أن يكون من الممكن ملاحظة مُدخل المستوى ٢-تقريباً -للأجل الكامل للأصل أو الالتزام. وتشمل مُدخلات المستوى ٢ ما يلي:

(أ) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المشابهة في أسواق نشطة.

(ب) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة أو المشابهة في أسواق غير نشطة.

(ج) المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة التي يمكن رصدها لأصل أو التزام، على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات العائد التي يمكن رصدها على فترات معلنة شائعة؛

(٢) التقلبات الضمنية؛

(٣) الهوامش الإئتمانية.

(د) المُدخلات المؤيدة من السوق.

٨٣ تتفاوت التعديلات على مُدخلات المستوى ٢ اعتمادا على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتشمل تلك العوامل ما يلي:

(أ) حالة أو موقع الأصل؛

(ب) إلى أي مدى ترتبط المُدخلات بالبنود التي تكون نظيرة للأصل أو الالتزام (بما في ذلك تلك العوامل الموضحة في الفقرة ٣٩)؛

(ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي تكون فيها المُدخلات مرصودة.

٨٤ قد ينتج عن تعديل على مُدخل المستوى ٢، الذي يُعد مهماً بالنسبة لمجمل القياس، أن يُصنف قياس القيمة العادلة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وذلك إذا استخدم التعديل مُدخلات مهمة لا يمكن رصدها.

٨٥ تبين الفقرة ب ٣٥ استخدام مُدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة

مُدخلات المستوى ٣

٨٦ مُدخلات المستوى ٣ هي المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.

٨٧ يجب أن تُستخدم المُدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة إلى المدى الذي لا تُتاح فيه مُدخلات ملائمة يمكن رصدها، وبالتالي السماح بحالات يكون فيها نشاط السوق ضعيفاً، إن وجد، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وبالرغم من ذلك، يظل هدف قياس القيمة العادلة هو نفسه، أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. وبناءً عليه، يجب أن تعكس المُدخلات التي لا يمكن رصدها الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات بشأن المخاطر.

٨٨ تشمل الافتراضات بشأن المخاطر تلك المخاطر المتأصلة في أسلوب تقويم معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير) والمخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقويم. فالقياس الذي لا يتضمن تعديلا مقابل المخاطر لا يمثل قياس قيمة عادلة إذا كان المشاركون في السوق يدرجون تعديلا مقابل المخاطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الضروري إدراج تعديل مقابل المخاطر عندما يكون هناك عدم تأكد كبير من القياس (على سبيل المثال، عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم النشاط أو مستواه عند مقارنته بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام، أو الأصول أو الالتزامات المشابهة، وتكون المنشأة قد حددت أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة، كما هو مُوضح في الفقرات ب٣٧–ب٤٧).

٨٩ يجب على المنشأة أن تطور المُدخلات التي لا يمكن رصدها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة بحسب الظروف، والتي قد تشمل البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند تطوير المدخلات التي لا يمكن رصدها، يمكن للمنشأة أن تبدأ بالبيانات الخاصة بها، ولكن يجب عليها أن تعدل تلك البيانات عندما تبين معلومات متاحة –بشكل معقول -أن مشاركين آخرين في السوق يمكن أن يستخدموا بيانات مختلفة أو أن هناك شيئا خاصا بالمنشأة وهو غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق (على سبيل المثال، التَآزُرِيَّة الخاصة بالمنشأة). ولا يلزم المنشأة أن تبذل جهوداً مستفيضة لتحصل على معلومات بشأن افتراضات المشارك في السوق. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات بشأن افتراضات المشارك في السوق والتي تكون متاحة –بشكل معقول. حيث تُعد المعلومات التي لا يمكن رصدها والتي يتم تطويرها بالطريقة الموضحة أعلاه افتراضات مشارك في السوق وتحقق الهدف من قياس القيمة العادلة.

٩٠ توضح الفقرة ب٣٦ استخدام مُدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة.

الإفصاح

٩١ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية في تقويم كلٍ مما يلي:

(أ) للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة -على أساس متكرر أو غير متكرر -في قائمة المركز المالي بعد الإثبات الأولي: أساليب التقويم والمدخلات المستخدمة لتطوير تلك القياسات.

(ب) لقياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم مُدخلات مهمة لا يمكن رصدها (المستوى ٣): أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

٩٢ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، يجب على المنشأة أن تأخذ جميع ما يلي في الحسبان:

(أ) مستوى التفصيل اللازم لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) حجم التأكيد الذي يجب وضعه على كل من المتطلبات المتنوعة؛

(ج) حجم التجميع أو التفصيل الذي يجب القيام به؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

وإذا كانت الإفصاحات المُقدمة وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

٩٣ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٩١، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح -كحد أدنى -عن المعلومات التالية لكل فئة من الأصول والالتزامات (أنظر الفقرة ٩٤ لمعلومات عن تحديد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات) المُقاسة بالقيمة العادلة (بما في ذلك، القياسات المستندة إلى القيمة العادلة ضمن نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي) في قائمة المركز المالي بعد الإثبات الأولي:

(أ) لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: قياس القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. ولقياسات القيمة العادلة غير المتكررة: أسباب القياس. قياسات القيمة العادلة المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها، أو تسمح بها، معايير دولية أخرى للتقرير المالي في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة تقرير. وقياسات القيمة العادلة غير المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها، أو تسمح بها معايير دولية أخرى للتقرير المالي في قائمة المركز المالي في ظروف معينة (على سبيل المثال، عندما تقيس المنشأة أصلاً مُحتفظاً به للبيع بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" نظراً لأن القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أقل من مبلغه الدفتري).

(ب) لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم ضمنه تصنيف قياسات القيمة العادلة في مجملها (المستوى ١ و٢ و٣).

(ج) للأصول والالتزامات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر: مبالغ أي تحويلات بين المستوى ١ والمستوى ٢ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة لتحديد متى يفترض أنه قد حدثت التحويلات بين المستويين (أنظر الفقرة ٩٥). ويجب أن يُفصح عن التحويلات إلى كل مستوى ويتم مناقشتها -بشكل منفصل -عن التحويلات من كل مستوى.

(د) لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٢ والمستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: وصف لأسلوب (أساليب) التقويم والمدخلات المُستخدمة في قياس القيمة العادلة. وإذا كان هناك تغيير في أسلوب التقويم (على سبيل المثال، التغيير من منهج السوق إلى منهج الدخل أو استخدام أسلوب تقويم إضافي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك التغيير وسبب (أسباب) إجرائه. ولقياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كمية عن المُدخلات المهمة التي لا يمكن رصدها المستخدمة في قياس القيمة العادلة. ولا تطالب المنشأة بإيجاد معلومات كمية لكي تلتزم بمتطلب الإفصاح هذا إذا لم تكن المنشأة من قام بتطوير المُدخلات الكمية التي لا يمكن رصدها عند قياس القيمة العادلة (على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة أسعارا من معاملات سابقة أو معلومات تسعير من طرف ثالث دون تعديل). وبالرغم من ذلك، لا يمكن للمنشأة عند تقديم هذا الإفصاح أن تتجاهل المُدخلات الكمية التي لا يمكن رصدها والتي تُعد مهمة لقياس القيمة العادلة وتكون متاحة -بشكل معقول -للمنشأة.

(هـ) لقياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: مطابقة الأرصدة الافتتاحية مع الأرصدة الختامية، بحيث تفصح -بشكل منفصل -عن التغييرات خلال الفترة التي يمكن عزوها لما يلي:

(١) مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة والمُثبتة ضمن الربح أو الخسارة، والبند (البنود) المستقل ضمن الربح أو الخسارة الذي يتم فيه إثبات تلك المكاسب أو الخسائر.

(٢) مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة والمُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، والبند (البنود) المستقل ضمن الدخل الشامل الآخر الذي يتم فيه إثبات تلك المكاسب أو الخسائر.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (ويفصح عن كل من تلك الأنواع للتغييرات -بشكل منفصل).

(٤) مبالغ أي تحويلات إلى أو من المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة لتحديد متى يفترض أنه قد حدثت تلك التحويلات (أنظر الفقرة ٩٥). ويجب أن يُفصح عن التحويلات إلى المستوى ٣ ومناقشتها -بشكل منفصل -عن التحويلات من المستوى ٣.

(و) لقياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: مبلغ مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة الواردة في البند (هـ)(١) المُدرج ضمن الربح أو الخسارة الذي يمكن عزوه إلى التغير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير، والبند (البنود) المستقل ضمن الربح أو الخسارة الذي يتم فيه إثبات تلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة.

(ز) لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: وصف لآليات التقويم المُستخدمة من قبل المنشأة (بما في ذلك، على سبيل المثال كيف تقرر المنشاة سياساتها واجراءاتها للتقويم وكيف تحلل التغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة إلى أخرى).

(ح) لقياسات القيمة العادلة المتكررة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

(١) لجميع مثل تلك القياسات: وصف سردي لحساسية قياس القيمة العادلة للتغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها إذا كان قد ينتج عن تغير في تلك المُدخلات إلى مبلغ مختلف قياس قيمة عادلة أعلى أو أقل -بشكل جوهري. وإذا كانت هناك علاقات متبادلة بين تلك المُدخلات والمُدخلات الأخرى التي لا يمكن رصدها المُستخدمة في قياس القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تقدم -أيضاً -وصفاً لتلك العلاقات المتبادلة وكيف يمكن لتلك العلاقات أن تضخم أو تخفف من أثر التغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها على قياس القيمة العادلة. وللالتزام بمتطلب الإفصاح ذلك، فإن يجب أن يتضمن الوصف السردي للحساسية لتغيرات في المُدخلات التي لا يمكن رصدها، كحد أدنى، المُدخلات التي لا يمكن رصدها التي يتم الإفصاح عنها عند الالتزام بالبند (د).

(٢) للأصول المالية والالتزامات المالية: إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المُدخلات التي لا يمكن رصدها ليعكس افتراضات بديلة ممكنة -بشكل معقول- يغير القيمة العادلة -بشكل جوهري-، فإنه يجب على المنشأة أن تبين تلك الحقيقة وأن تفصح عن أثر تلك التغييرات. ويجب على المنشأة أن تفصح عن الكيفية التي تم بها حساب أثر تغيير ليعكس افتراضاً بديلاً ممكنا -بشكل معقول-. ولهذا الغرض، فإنه يجب الحكم على جوهرية التغيير بالنظر إلى الربح أو الخسارة ومجموع الأصول أو مجموع الالتزامات؛ أو بالنظر إلى مجموع حقوق الملكية عندما يتم إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

(ط) لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة: إذا كان أقصى وأفضل استخدام لأصل غير مالي يختلف عن استخدامه الحالي، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة تختلف عن أقصى وأفضل استخدام له.

٩٤ يجب على المنشأة أن تحدد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات على أساس ما يلي:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام؛

(ب) المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم ضمنه تصنيف قياس القيمة العادلة.

قد يلزم أن يكون عدد الفئات أكبر لقياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة نظراً لأن لتلك القياسات درجة أعلى من عدم التأكد والذاتية. ويتطلب تحديد الفئات المناسبة للأصول والالتزامات، التي ينبغي أن تُقدم لها إفصاحات بشأن قياسات القيمة العادلة، قدراً من الاجتهاد. سوف تتطلب -غالباً – فئة الأصول أو الالتزامات تفصيلاً أكثر من مجرد البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية للسماح بالمطابقة مع البنود المستقلة المعروضة في قائمة المركز المالي. وإذا حدد معيار دولي آخر للتقرير المالي الفئة لأصل أو التزام، فإنه يجوز للمنشأة أن تستخدم تلك الفئة عند تقديم الإفصاحات المطلوبة الواردة في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إذا كانت تلك الفئة تستوفي المتطلبات الواردة في هذه الفقرة.

٩٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن، وأن تتبع - بشكل ثابت – سياستها لتحديد متى يُفترض أنه قد حدثت تحويلات بين المستويات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفقاً للفقرة ٩٣(ج) و(هـ)(٤). يجب أن تكون السياسة بشأن توقيت إثبات التحويلات هي نفسها للتحويلات إلى المستويات كما هي للتحويلات من المستويات. ومن أمثلة السياسات لتحديد توقيت التحويلات ما يلي:

(أ) تاريخ الحدث أو التغير في الظروف الذي تسبب في التحويل.

(ب) بداية فترة التقرير.

(ج) نهاية فترة التقرير.

٩٦ إذا اتخذت المنشأة قرار السياسة المحاسبية لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة ٤٨، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٩٧ لكل فئة للأصول والالتزامات غير المُقاسة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي ولكن يتم الإفصاح لها عن القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٣(ب)، و(د) و(ط). وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مُطالبة بأن تقدم إفصاحات كمية عن المُدخلات المهمة التي لا يمكن رصدها المُستخدمة في قياسات القيمة العادلة المُصنفة ضمن المستوى ٣ في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والمطلوبة بموجب الفقرة ٩٣(د). لمثل تلك الأصول والالتزامات، لا يلزم المنشأة أن تقدم الإفصاحات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٩٨ لالتزام مُقاس بالقيمة العادلة وتم إصداره مع تعزيز ائتماني -غير منفصل -من طرف ثالث، فإنه يجب على المُصدر أن يفصح عن وجود ذلك التعزيز الائتماني وعما إذا كان يتم انعكاسه في قياس القيمة العادلة للالتزام.

٩٩ يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في تنسيق جدولي ما لم يكن هناك تنسيق آخر مناسب أكثر.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي

السوق النشطة	سوق تحدث فيها معاملات للأصل أو الالتزام بوتيرة وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على أساس مستمر.
منهج التكلفة	أسلوب تقويم يعكس المبلغ الذي يكون مطلوباً –حالياً –لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل (يشار إليها -غالباً –على أنها تكلفة الإحلال الحالية).
سعر الدخول	السعر المدفوع لاقتناء أصل أو المُستلم لتحمل التزام في معاملة مُبادلة.
سعر الخروج	السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام.
التدفق النقدي المتوقع	المتوسط المرجح المحتمل (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة.
القيمة العادلة	السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
أقصى وأفضل استخدام	استخدام لأصل غير مالي، من قبل المشاركين في السوق، يزيد –إلى أقصى حد ممكن -من قيمة الأصل أو مجموعة الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، "أعمال") التي يُستخدم من ضمنها الأصل.
منهج الدخل	أساليب التقويم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ واحد حالي (أي مخصوم). ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة التي تشير إليها توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.
المُدخلات	الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر، مثل ما يلي: (أ) المخاطر المتأصلة في أسلوب تقويم معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير)؛ (ب) المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقويم. وقد تكون المُدخلات من الممكن رصدها أو من غير الممكن رصدها.
مُدخلات المستوى ١	الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في أسواق نشطة لأصول أو التزامات متماثلة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
مُدخلات المستوى ٢	المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة المُدرجة ضمن المستوى ١ والتي تكون من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر.
مُدخلات المستوى ٣	المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.
منهج السوق	أسلوب تقويم يستخدم الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى المُتولدة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات أو مجموعة متماثلة أو نظيرة (أي متشابهة) من الأصول والالتزامات، مثل "أعمال".
المُدخلات المؤيدة من السوق	المُدخلات التي تكون مشتقة –بشكل رئيس – أو مؤيدة من بيانات السوق التي يمكن رصدها عن طريق الارتباط أو وسائل أخرى.

المشارك في السوق المشترون والبائعون في السوق الرئيسة (أو الأكثر ميزة) للأصل أو الالتزام والذين لديهم الخصائص التالية:

(أ) أنهم مستقلون عن بعضهم البعض، أي أنهم ليسوا أطرافاً ذات علاقة كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٤، على الرغم من أنه يمكن استخدام السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة على أنه مُدخل لقياس القيمة العادلة إذا كان لدى المنشأة دليل على أنه قد تم الدخول في المعاملة بحسب شروط السوق.

(ب) أنهم على دراية، ولديهم فهم معقول حول الأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام جميع المعلومات المتاحة، بما في ذلك المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من خلال جهود الاطلاع النافي للجهالة التي تكون عادية ومعتادة.

(ج) أنهم قادرون على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام.

(د) أنهم راغبون في الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام، أي أن لديهم الدافع ولكنهم ليسوا مجبرين أو بخلاف ذلك مكرهين على القيام بذلك.

السوق الأكثر ميزة السوق التي تزيد -إلى أقصى حد ممكن- من المبلغ الذي يتم تسلمه لبيع الأصل أو تقلل -إلى أقصى حد ممكن- من المبلغ الذي يتم دفعه لتحويل الالتزام، بعد الأخذ في الحسبان تكاليف المعاملة وتكاليف النقل.

المخاطر غير المتعلقة بالأداء مخاطر أن المنشأة لن تفي بالتزام. تشمل المخاطر غير المتعلقة بالأداء، على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة.

المُدخلات التي يمكن رصدها المُدخلات التي يتم تطويرها باستخدام بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة للعموم بشأن أحداث فعلية أو معاملات، والتي تعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

المعاملة في الظروف الاعتيادية المنتظمة المعاملة التي تفترض التعرض للسوق لفترة تسبق تاريخ القياس للسماح للأنشطة التسويقية العادية والمعتادة لمعاملات تنطوي على مثل تلك الأصول أو الالتزامات؛ وهي ليست معاملة إجبارية (على سبيل المثال، تصفية إجبارية أو بيع أموال محجوزة).

السوق الرئيسة السوق الذي به أكبر حجم ومستوى من النشاط للأصل أو الالتزام.

علاوة المخاطر التعويض الذي يسعى إليه المشاركون في السوق المُتَجَنِّبون للمخاطر مقابل تحملهم عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية لأصل أو التزام. ويشار إليه -أيضاً -على أنه' تعديل مقابل المخاطر'.

تكاليف المعاملة تكاليف بيع أصل أو تحويل التزام في السوق الرئيسة (أو الأكثر ميزة) للأصل أو الالتزام والتي يمكن عزوها -بشكل مباشر- إلى استبعاد الأصل أو تحويل الالتزام وتستوفي كلا الضابطين التاليين:

(أ) أنها تنتج -بشكل مباشر -عن تلك المعاملة وتُعد ضرورية لها.

(ب) لم يكن ليتم تكبدها من قبل المنشأة لو أنه لم يتم اتخاذ القرار ببيع الأصل أو بتحويل الالتزام (مشابهة لتكاليف البيع كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

تكاليف النقل التكاليف التي يتم تكبدها لنقل أصل من موقعه الحالي إلى سوقه الرئيسة (أو الأكثر ميزة).

وحدة الحساب المستوى الذي يتم عنده تجميع أو تفصيل أصل أو التزام في معيار دولي للتقرير المالي لأغراض الإثبات.

المُدخلات التي لا يمكن رصدها المُدخلات التي لا تُتاح لها بيانات سوق والتي يتم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات بشأن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزأ لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي. ويوضح تطبيق الفقرات ١–٩٩ وله الصلاحية نفسها كما هي للأجزاء الأخرى في المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب١ قد تختلف الاجتهادات المُطبقة في حالات التقويم المختلفة. يوضح هذا الملحق الاجتهادات التي قد تنطبق عندما تقيس المنشأة القيمة العادلة في حالات تقويم مختلفة.

منهج قياس القيمة العادلة

ب٢ إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي تحدث به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. ويتطلب قياس القيمة العادلة من المنشأة أن تحدد جميع ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام المعين الخاضع للقياس (بما يتفق مع وحدة حسابه).

(ب) للأصل غير المالي، فرضية التقويم التي تكون مناسبة للقياس (بما يتفق مع أقصى وأفضل استخدام له).

(ج) السوق الرئيسة (أو الأكثر ميزة) للأصل أو الالتزام.

(د) أسلوب (أساليب) التقويم المناسبة للقياس، مع الأخذ في الحسبان مدى إتاحة البيانات التي يتم بها تطوير المُدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام والمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم ضمنه تصنيف المُدخلات.

فرضية تقويم الأصول غير المالية (الفقرات ٣١-٣٣)

ب٣ عند قياس القيمة العادلة لأصل غير مالي يُستخدم بالاشتراك مع أصول أخرى كمجموعة (كما تم تركيبها أو بخلاف ذلك تهيئتها للاستخدام) أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى (على سبيل المثال "أعمال")، يعتمد أثر فرضية التقويم على الظروف. على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء يتم استخدام الأصل على أساس أنه قائم بذاته أو بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل "أعمال" يستمر المشاركون في السوق في تشغيلها. وفي تلك الحالة، فإن المعاملة تنطوي على تقويم الأعمال في مجملها. يتولد عن استخدام الأصول كمجموعة في أعمال مستمرة تَآزُرِيَّة تكون متاحة للمشاركين في السوق (أي تَآزُرِيَّة المشاركين في السوق التي، بناءً عليه، ينبغي أن تؤثر في القيمة العادلة للأصل إما على أساس أنه قائم بذاته أو بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى).

(ب) يمكن أن يُضمن استخدام أصل بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال تعديلات على قيمة الأصل المُستخدم على أساس أنه قائم بذاته. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل ماكينة ويتم تحديد قياس القيمة العادلة باستخدام سعر مرصود لماكينة مشابهة (لم يتم تركيبها أو -بخلاف ذلك -تهيئتها للاستخدام)، مُعدل لأجل تكاليف النقل والتركيب بحيث يعكس قياس القيمة العادلة الحالة والموقع الحالي للماكينة (التي تم تركيبها وتهيئتها للاستخدام).

(ج) يمكن أن يُضمن استخدام أصل بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال افتراضات المشاركين في السوق المُستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل. فعلى سبيل المثال، إذا كان الأصل هو مخزون إنتاج تحت التشغيل والذي يُعد فريداً من نوعه وأن المشاركين في السوق يحولون المخزون إلى بضائع تامة الصنع، فإن القيمة العادلة للمخزون تفترض أن المشاركين في السوق قد قاموا باقتناء أو أنهم سيقومون باقتناء أية ماكينة متخصصة لازمة لتحويل المخزون إلى بضائع تامة الصنع.

(د) يمكن أن يُضمن استخدام أصل بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى في أسلوب التقويم المُستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل. وقد يكون هذا هو الحال عند استخدام طريقة الأرباح الزائدة لفترات متعددة لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس نظراً لأن أسلوب التقويم هذا يأخذ في الحسبان -تحديدا -مساهمة أيه أصول مكملة له والتزامات مرتبطة به في المجموعة التي يتم فيها استخدام مثل هذا الأصل غير الملموس.

(هـ) في حالات محدودة للغاية، عندما تستخدم المنشأة أصلاً ضمن مجموعة من الأصول، قد تقيس المنشأة الأصل بمبلغ يقارب قيمته العادلة عند تخصيص القيمة العادلة لمجموعة الأصل على الأصول الفردية للمجموعة. قد يكون ذلك هو الحال إذا كان التقويم ينطوي على عقار ويتم تخصيص القيمة العادلة للعقار المُحسن (أي مجموعة الأصل) على الأصول المكونة له (مثل الأرض والتحسينات).

القيمة العادلة عند الإثبات الأولي (الفقرات ٥٧-٦٠)

ب٤ عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو بالالتزام. فعلى سبيل المثال، قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة لأصل أو لالتزام عند الإثبات الأولي إذا وجدت أي من الحالات التالية:

(أ) المعاملة هي بين أطراف ذات علاقة، بالرغم من أنه يمكن استخدام السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة على أنه مُدخل في قياس القيمة العادلة إذا كان لدى المنشأة دليل على أنه تم الدخول في المعاملة بحسب شروط السوق.

(ب) تحدث المعاملة تحت الإكراه أو يكون البائع مُجبراً على قبول السعر في المعاملة. على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال إذا كان البائع يعاني من صعوبات مالية.

(ج) تختلف وحدة الحساب التي يمثلها سعر المعاملة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة هو -فقط - أحد عناصر المعاملة (على سبيل المثال، في تجميع أعمال)، أو كانت المعاملة تتضمن حقوقا وامتيازات غير منصوص عليها يتم قياسها -بشكل منفصل - وفقاً لمعيار دولي آخر للتقرير المالي، أو كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

(د) تختلف السوق التي تحدث فيها المعاملة عن السوق الرئيسة (أو السوق الأكثر ميزة). على سبيل المثال، يمكن أن تختلف تلك الأسواق إذا كانت المنشأة متعاملاً يدخل في معاملات مع عملاء في سوق التجزئة، ولكن السوق الرئيسة (أو الأكثر ميزة) لمعاملة الخروج يكون مع متعاملين آخرين في سوق المتعاملين.

أساليب التقويم (الفقرات ٦١-٦٦)

منهج السوق

ب٥ يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى التي تتولد عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات أو مجموعة متماثلة أو نظيرة (أي مشابهة) من الأصول والالتزامات، مثل "أعمال".

ب٦ على سبيل المثال، تستخدم أساليب التقويم المتفقة مع منهج السوق -عادةً - مضاعفات السوق المشتقة من مجموعة من النظائر. وقد تكون المضاعفات ضمن نطاقات فيها مضاعف مختلف لكل نظير. يتطلب اختيار المضاعف المناسب ضمن النطاق الاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان العوامل النوعية والكمية الخاصة بالقياس.

ب٧ تشمل أساليب التقويم المتفقة مع منهج السوق مصفوفة التسعير. ومصفوفة التسعير هي أسلوب حسابي يستخدم -بشكل رئيس -لتقويم بعض أنواع الأدوات المالية، مثل الأوراق المالية التي تمثل ديناً، دون الاعتماد حصريًا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، ولكن بدلا من ذلك يتم الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بأوراق مالية أخرى معلنة تستخدم كمؤشر قياسي.

منهج التكلفة

ب٨ يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي يكون مطلوباً -حالياً -لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل (يُشار إليها -عادةً -على أنها تكلفة الإحلال الحالية).

ب٩ من منظور بائع مشارك في السوق، يستند السعر الذي يتم تسلمه مقابل الأصل إلى التكلفة بالنسبة لمشترٍ مشارك في السوق لاقتناء أو تشييد أصل بديل بمنافع مقارنة له، مُعدلة لأجل التقادم. وذلك نظراً لأن المشتري المشارك في السوق لن يدفع مقابل أصل أكثر من المبلغ الذي يستطيع به أن يستبدل الطاقة الخدمية لذلك الأصل. يشمل التقادم التدهور الطبيعي، والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي) وهو أوسع في مفهومه من الاستهلاك لأغراض التقرير المالي (تخصيص التكلفة التاريخية) أو للأغراض الضريبية (استخدام أعمار خدمية محددة). وفي العديد من الحالات تستخدم تكلفة الإحلال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة التي تُستخدم بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى.

منهج الدخل

ب١٠ يحول منهج الدخل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي (أي مخصوم) واحد. وعندما يتم استخدام منهج الدخل، فإن قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

ب١١ تشمل أساليب التقويم تلك، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) أساليب القيمة الحالية (أنظر الفقرات ب١٢-ب٣٠)؛

(ب) نماذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك-سكولز-ميرتن أو نموذج ذو حدين (أي نموذج شبكي)، والذي يتضمن أساليب القيمة الحالية ويعكس كلًا من القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار؛

(ج) طريقة الأرباح الزائدة لفترات متعددة، التي تُستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

أساليب القيمة الحالية

ب١٢ توضح الفقرات ب١٣-ب٣٠ استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة. وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم وأسلوب التدفقات النقدية المتوقعة (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تلزم تلك الفقرات باستخدام أسلوب قيمة حالية واحد محدد ولا تقصر استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تم مناقشتها. سوف يعتمد أسلوب القيمة الحالية الذي يستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو بالالتزام الذي يجري قياسه (على سبيل المثال، ما إذا كانت أسعار الأصول أو الالتزامات المقارنة يمكن رصدها في السوق أم لا) وعلى مدى إتاحة بيانات كافية.

مكونات قياس القيمة الحالية

ب١٣ القيمة الحالية (أي تطبيق لمنهج الدخل) هي أداة تستخدم لربط المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيم) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. يستوعب قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية جميع العناصر التالية من منظور المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

(أ) تقديراً للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

(ب) التوقعات بشأن أية تغيرات محتملة في مبلغ التدفقات النقدية، وتوقيتها، تمثل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود، مُمثلة بالعائد على الأصول النقدية الخالية من المخاطر التي يكون لها تواريخ أو آجال استحقاق تتطابق مع الفترة التي تشملها التدفقات النقدية والتي لا تستحضر عدم التأكد في التوقيت ولا مخاطر تعثر المحتفظ بها في السداد (أي معدل فائدة خالي من المخاطر).

(د) السعر مقابل تحمل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية (أي علاوة المخاطر).

(هـ) العوامل الأخرى التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان بحسب الظروف.

(و) للالتزام: المخاطر غير المتعلقة بالأداء المتعلقة بذلك الالتزام، بما في ذلك المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة (أي المدين).

المبادئ العامة

ب١٤ تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية استيعابها للعناصر الواردة في الفقرة ب١٣. وبالرغم من ذلك، فإن جميع المبادئ العامة التالية تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية يُستخدم لقياس القيمة العادلة:

(أ) ينبغي أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

(ب) ينبغي أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان -فقط- العوامل التي يمكن عزوها إلى الأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

(ج) لتجنب ازدواجية حساب أو حذف آثار عوامل المخاطر، ينبغي أن تعكس معدلات الخصم الافتراضات التي تتفق مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية. على سبيل المثال، يُعد معدل الخصم الذي يعكس عدم تأكد في التوقعات بشأن التعثر المستقبلي في السداد مناسبا إذا كان يستخدم التدفقات النقدية التعاقدية لقرض (أي أسلوب تعديل معدل الخصم). ولا يجوز أن يتم استخدام المعدل نفسه إذا كان يتم استخدام التدفقات النقدية المتوقعة (أي المرجحة المحتملة) (أي أسلوب القيمة الحالية المتوقعة) نظراً لأن التدفقات النقدية المتوقعة تعكس -بالفعل- الافتراضات بشأن عدم التأكد من التعثر المستقبلي في السداد؛ وبدلا من ذلك؛ ينبغي استخدام معدل خصم متناسب مع المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية المتوقعة.

(د) ينبغي أن تكون الافتراضات بشأن التدفقات النقدية ومعدلات الخصم متسقة داخلياً. على سبيل المثال، ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الاسمية، التي تتضمن أثر التضخم، بمعدل يتضمن أثر التضخم. حيث يتضمن معدل الفائدة الاسمي الخالي من المخاطر أثر التضخم. وينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الفعلية، التي لا تتضمن أثر التضخم، بمعدل لا يتضمن أثر التضخم. وبالمثل، ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة باستخدام معدل خصم بعد الضريبة. كما ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل يتسق مع تلك التدفقات النقدية.

(هـ) ينبغي أن تكون معدلات الخصم متسقة مع العوامل الاقتصادية التي تحكم العملة التي يتم بها تسجيل التدفقات النقدية.

المخاطر وعدم التأكد

ب١٥ يتم إجراء قياس القيمة العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية في ظروف عدم التأكد نظراً لأن التدفقات النقدية المستخدمة هي تقديرات وليست مبالغ معلومة. وفي العديد من الحالات، يكون كل من مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكد. وحتى المبالغ الثابتة -بشكل تعاقدي، مثل دفعات القرض، تكون غير مؤكدة إذا كانت هناك مخاطر تعثر في السداد.

ب١٦ يطلب المشاركون في السوق عموماً تعويضًا (أي علاوة مخاطر) لتحمل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام. ينبغي أن يتضمن قياس القيمة عادلة علاوة المخاطر التي تعكس المبلغ الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية. وبخلاف ذلك فإن القياس لا يمثل بصدق القيمة العادلة. وفي بعض الحالات قد يكون من الصعب تحديد علاوة المخاطر المناسبة. ومع ذلك فإن درجة الصعوبة لوحدها ليست سببا كافيا لاستثناء علاوة المخاطر.

ب١٧ تختلف أساليب القيمة الحالية في الكيفية التي تعدل بها مقابل المخاطر وفي نوع التدفقات النقدية التي تستخدمها. على سبيل المثال:

(أ) يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم (أنظر الفقرات ب١٨-ب٢٢) معدل خصم مُعدل بالمخاطر والتدفقات النقدية التعاقدية، أو المُتعهد بها أو الأكثر احتمالاً.

(ب) تستخدم الطريقة ١ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (أنظر الفقرة ب٢٥) تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالمخاطر ومعدلا خاليا من المخاطر.

(ج) تستخدم الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (أنظر الفقرة ب٢٦) تدفقات نقدية متوقعة غير معدلة بالمخاطر ومعدل خصم مُعدل ليتضمن علاوة المخاطر التي يطلبها المشاركون في السوق. يختلف ذلك المعدل عن المعدل المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

أسلوب تعديل معدل الخصم

ب١٨ يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم مجموعة واحدة من التدفقات النقدية من نطاق المبالغ المُقدرة المحتملة، سواء كانت تعاقدية أو مُتعهداً بها (كما هو في حالة السند) أو التدفقات النقدية الأكثر احتمالا. وفي جميع الحالات، تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة (على سبيل المثال، تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها مقابل السند مشروطة بعدم حدوث تعثر في السداد من قبل المدين). يتم اشتقاق معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد القابلة للرصد لأصول أو التزامات مقارنة لها يتم المُتاجرة بها في السوق. ومن ثم، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية، أو المُتعهد بها، أو الأكثر احتمالا بمعدل سوق مرصود أو مُقدر لمثل تلك التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل عائد السوق).

ب١٩ يتطلب أسلوب تعديل معدل الخصم تحليلاً لبيانات السوق للأصول أو الالتزامات المقارنة لها. ويتم التحقق من المقارنة بالأخذ في الحسبان طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية أو ما إذا كان من المحتمل أن تستجيب –بشكل مشابه –للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إضافة إلى عوامل أخرى (على سبيل المثال، الوضع الائتماني، والضمان، والمدة، والشروط المقيدة والسيولة). وبدلاً من ذلك، إذا كان الأصل أو الالتزام المقارن له لا يعكس –بشكل واضح –المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه، فإنه قد يكون من الممكن اشتقاق معدل خصم باستخدام بيانات لعدة أصول أو التزامات مقارنة له مقترناً بمنحنى العائد الخالي من المخاطر (أي باستخدام منهج "البناء").

ب٢٠ لتوضيح منهج البناء، افترض أن الأصل أ هو حق تعاقدي لتسلم ٨٠٠[١] وحدة عملة في سنة واحدة (أي أنه ليس هناك عدم تأكد بشأن التوقيت). وأن هناك سوق قائم لأصول مقارنة له، وأن المعلومات حول تلك الأصول، بما في ذلك المعلومات عن السعر، متاحة. ومن تلك الأصول المقارنة له:

(أ) الأصل ب هو حق تعاقدي لتسلم ١٢٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة وله سعر سوقي قدره ١٠٨٣ وحدة عملة. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنة واحدة) يكون ١٠,٨٪ [(١٢٠٠ وحدة عملة/١٠٨٣ وحدة عملة) – ١].

(ب) الأصل ج هو حق تعاقدي لتسلم ٧٠٠ وحدة عملة في سنتين وله سعر سوقي قدره ٥٦٦ وحدة عملة. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنتين) يكون ١١,٢٪ [(٧٠٠ وحدة عملة/٥٦٦ وحدة عملة) ^٠,٥ – ١].

(ج) جميع الأصول الثلاثة مقارنة لبعضها البعض فيما يتعلق بالمخاطر (أي تشتت السداد المحتمل والائتمان).

ب٢١ بالاستناد إلى توقيت الدفعات التعاقدية التي سيتم تسلمها مقابل الأصل أ بالنسبة إلى توقيت الأصل ب والأصل ج (أي سنة واحدة للأصل ب مقابل سنتين للأصل ج) فإنه يفترض أن الأصل ب يُعد مقارناً أكثر للأصل أ. وباستخدام الدفعة التعاقدية التي سيتم تسلمها فيما يتعلق بالأصل أ (٨٠٠ وحدة عملة) ومعدل السوق لسنة واحدة المشتق من الأصل ب (١٠,٨٪)، فإن القيمة العادلة للأصل أ تكون ٧٢٢ وحدة عملة (٨٠٠ وحدة عملة/١,١٠٨). وبدلا من ذلك، وفي غياب معلومات سوقية متاحة عن الأصل ب، فإن معدل السوق لعام واحد يمكن اشتقاقه من الأصل ج باستخدام منهج البناء. وفي تلك الحالة، فإن معدل السوق لعامين الذي يشير إليه الأصل ج (١١،٢٪) يتم تعديله إلى معدل السوق لسنة واحدة باستخدام هيكل الأجل لمنحنى العائد الخالي من المخاطر. وقد يكون مطلوبا معلومات وتحليل إضافي لتحديد ما إذا كانت علاوات المخاطر لأصول لمدة سنة واحد ولمدة عامين هي نفسها. وإذا ما تحدد أن علاوات المخاطر لأصول لمدة سنة واحدة ولمدة سنتين ليست هي نفسها، فإن معدل عائد السوق لعامين يتم إجراء مزيد من التعديل عليه لأجل ذلك الأثر.

ب٢٢ عند تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، فإنه يتم إدراج تعديل، لأجل المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه، ضمن معدل الخصم. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم على التدفقات النقدية التي لا تكون مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، فقد يكون من الضروري تعديل التدفقات النقدية وصولا إلى المقارنة مع الأصل أو الالتزام المرصود الذي يتم منه اشتقاق معدل الخصم.

١ في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي تُقوم المبالغ النقدية بـ " وحدات عملة (وحدة عملة) ".

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

ب٢٣ يستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كنقطة بداية مجموعة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح المحتمل لجميع التدفقات النقدية (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مماثلاً للقيمة المتوقعة، التي هي، بالمصطلحات الاحصائية، المتوسط المرجح للقيم المحتملة لمتغير عشوائي منفصل بالاحتمالات المتصلة بها باعتبارها أوزان. ونظرا لأن جميع التدفقات النقدية المحتملة هي مرجحة محتملة، فإن التدفق النقدي الناتج المتوقع يكون غير مشروط بوقوع أي حدث محدد (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

ب٢٤ عند اتخاذ قرار استثماري، فإن المشاركين في السوق المتجنبين للمخاطر يأخذون في الحسبان مخاطر أنه قد تختلف التدفقات النقدية الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتميز نظرية المحفظة المالية بين نوعين من المخاطر:

(أ) مخاطر غير منتظمة (قابلة للتنويع)، وهي المخاطر الخاصة بأصل أو التزام معين.

(ب) مخاطر منتظمة (غير قابلة للتنويع)، وهي المخاطر المشتركة التي يشترك فيها أصل أو التزام مع البنود الأخرى في محفظة مُنَوّعة.

تفترض نظرية المحفظة المالية أنه في حالة سوق متوازنة، فإنه يتم تعويض المشاركين في السوق –فقط –مقابل تحمل المخاطر المنتظمة المتأصلة في التدفقات النقدية. (أما في الأسواق التي تكون غير كفؤة أو غير متوازنة، فإنه قد تُتاح أشكال أخرى للعائد أو التعويض.)

ب٢٥ تعدل الطريقة ١ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل لأجل المخاطر المنتظمة (أي السوقية) من خلال طرح علاوة مخاطر النقد (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالمخاطر). تمثل تلك التدفقات النقدية المعدلة بالمخاطر مُعادل التدفق النقدي المؤكد، والذي يتم خصمة بمعدل فائدة خالي من المخاطر. يشير مُعادل التدفق النقدي المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (كما تم تعريفه)، مُعدل بالمخاطر بحيث أن المشارك في السوق لا يبالي بمبادلة تدفق نقدي مؤكد بتدفق نقدي متوقع. على سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق على استعداد لمبادلة تدفق نقدي متوقع قدره ١٢٠٠ وحدة عملة مقابل تدفق نقدي مؤكد قدره ١٠٠٠ وحدة عملة، فإن مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة يُعد المُعادل المؤكد لمبلغ ١٢٠٠ وحدة عملة (أي أن مبلغ ٢٠٠ وحدة عملة يمثل علاوة مخاطر النقد). وفي تلك الحالة فإن المشارك في السوق سيكون في وضع محايد بالنسبة للأصل المحتفظ به.

ب٢٦ وفي المقابل، تعدل الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة لأجل المخاطر المنتظمة (أي السوقية) من خلال تطبيق علاوة مخاطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر. وبناءً عليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع المعدل المتوقع المرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة المحتملة. ويمكن أن تستخدم النماذج المستخدمة لتسعير الأصول المحفوفة بالمخاطر، مثل نموذج تسعير الأصل الرأسمالي، لتقدير معدل العائد المتوقع. ونظراً لأن معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل عائد يتعلق بتدفقات نقدية مشروطة، فإنه من المحتمل أن يكون أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة ٢ لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة، والذي هو معدل عائد متوقع يتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة المحتملة.

ب٢٧ لتوضيح الطريقة ١ والطريقة ٢، افترض أن للأصل تدفقات نقدية متوقعة قدرها ٧٨٠ وحدة عملة في سنة واحدة تم تحديدها على أساس التدفقات النقدية المحتملة والاحتمالات المبينة أدناه. وأن معدل الفائدة الخالي من المخاطر المُنطبق على تدفقات نقدية بأفق زمني لسنة واحدة هو ٥٪، وأن علاوة المخاطر المنتظمة لأصل له نفس وضع المخاطر هي ٣٪.

التدفقات النقدية المحتملة	الاحتمالية	التدفقات النقدية المحتملة المرجحة
٥٠٠ وحدة عملة	١٥٪	٧٥ وحدة عملة
٨٠٠ وحدة عملة	٦٠٪	٤٨٠ وحدة عملة
٩٠٠ وحدة عملة	٢٥٪	٢٢٥ وحدة عملة
التدفقات النقدية المتوقعة		٧٨٠ وحدة عملة

ب٢٨ في هذا التوضيح البسيط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة (٧٨٠ وحدة عملة) المتوسط المرجح المحتمل للنتائج الثلاث المحتملة. وفي حالات أكثر واقعية، فقد يكون هناك العديد من النتائج المحتملة. وبالرغم من ذلك، لتطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، ليس من الضروري -دائما - أخذ توزيعات جميع التدفقات النقدية المحتملة في الحسبان باستخدام نماذج وأساليب معقدة. وبدلا من ذلك، قد يكون من الممكن تطوير عدد محدود من التصورات والاحتمالات المنفصلة التي تستوعب مصفوفة التدفقات النقدية المحتملة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لبعض الفترات السابقة الملائمة، والمُعدلة لأجل التغيرات في الظروف التي تحدث لاحقا (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية، واتجاهات الصناعة والمنافسة بالإضافة إلى التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر في المنشأة -بشكل أكثر تحديدا)، مع الأخذ في الحسبان افتراضات المشاركين في السوق.

ب٢٩ من الناحية النظرية، فإن القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها سواء تم تحديدها باستخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢ كما يلي:

(أ) باستخدام الطريقة ١، يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة لأجل المخاطر المنتظمة (أي السوقية). وفي غياب بيانات سوق تشير -بشكل مباشر -إلى مبلغ التعديل مقابل المخاطر، فإنه يمكن اشتقاق مثل هذا التعديل من نموذج تسعير الأصل باستخدام مفهوم المُعادلات المؤكدة. على سبيل المثال، فإنه يمكن تحديد التعديل مقابل المخاطر (أي علاوة مخاطر النقد قدرها ٢٢ وحدة عملة) باستخدام علاوة مخاطر منتظمة بنسبة ٣٪ (٧٨٠ وحدة عملة - [٧٨٠ وحدة عملة × (١,٠٥/١,٠٨)])، والذي ينتج عنه تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالمخاطر قدرها ٧٥٨ وحدة عملة (٧٨٠ وحدة عملة - ٢٢ وحدة عملة). إن مبلغ ٧٥٨ وحدة عملة يُعد المُعادل المؤكد لمبلغ ٧٨٠ وحدة عملة ويتم خصمه بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر (٥٪). حيث تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ وحدة عملة (٧٥٨ وحدة عملة/ ١,٠٥).

(ب) باستخدام الطريقة ٢، لا يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة لأجل المخاطر المنتظمة (أي السوقية). وبدلا من ذلك، يتم إدراج التعديل مقابل المخاطر ضمن معدل الخصم. وعليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل عائد متوقع قدره ٨٪ (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر ٥٪ زائد علاوة مخاطر منتظمة ٣٪). حيث تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ وحدة عملة (٧٨٠ وحدة عملة/١,٠٨).

ب٣٠ عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة، فإنه يمكن استخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢. يعتمد اختيار الطريقة ١ أو الطريقة ٢ على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه، ومدى إتاحة بيانات كافية والاجتهادات المُطبقة.

تطبيق أساليب القيمة الحالية على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة غير المُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول (الفقرتان ٤٠ و٤١)

ب٣١ عند استخدام أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة لالتزام غير مُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل (على سبيل المثال، الالتزام بسحب أصل من الخدمة)، فإنه يجب على المنشأة، من بين أمور أخرى، أن تقدر التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يتوقع المشاركون في السوق تكبدها للوفاء بالالتزام. ويجب أن تتضمن تلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية توقعات المشاركين في السوق بشأن تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي يطلبه المشارك في السوق لتحمل الالتزام. ويتضمن مثل ذلك التعويض العائد الذي يطلبه المشارك في السوق مقابل ما يلي:

(أ) القيام بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالالتزام؛ على سبيل المثال، باستخدام الموارد التي يمكن أن تستخدم لأنشطة أخرى).

(ب) تحمل المخاطر المرتبطة بالالتزام (أي علاوة المخاطر التي تعكس مخاطر أنه قد تختلف التدفقات النقدية الخارجة الفعلية عن التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة؛ أنظر الفقرة ب٣٣).

ب٣٢ على سبيل المثال، التزام غير مالي لا يتضمن معدل عائد تعاقدي وليس هناك عائد سوقي يمكن رصده لذلك الالتزام. في بعض الحالات، سيكون من الممكن تمييز مكونات العائد الذي يطلبه المشاركون في السوق عن بعضها البعض (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يطلبه متعاقد طرف ثالث على أساس أتعاب ثابتة). وفي حالات أخرى، يلزم المنشأة أن تقدر تلك المكونات -بشكل منفصل (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يطلبه متعاقد طرف ثالث على أساس التكلفة زائد هامش ربح نظراً لأن المتعاقد في تلك الحالة لا يتحمل مخاطر التغيرات المستقبلية في التكاليف).

ب٣٣ تستطيع المنشأة أن تدرج علاوة مخاطر ضمن قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة غير مُحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل بأحد الطرق التالية:

(أ) من خلال تعديل التدفقات النقدية (أي على أنها زيادة في مبلغ التدفقات النقدية الخارجة)؛ أو

(ب) من خلال تعديل المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية إلى قيمها الحالية (أي على أنها تخفيض في معدل الخصم).

ويجب على المنشأة أن تضمن عدم ازدواجية حساب، أو حذف، التعديلات مقابل المخاطر. فعلى سبيل المثال، إذا تمت زيادة التدفقات النقدية المُقدرة لتأخذ في الحسبان التعويض مقابل تحمل المخاطر المرتبطة بالالتزام، فإنه لا يجوز أن يتم تعديل معدل الخصم ليعكس تلك المخاطر.

مُدخلات أساليب التقويم (الفقرات ٦٧-٧١)

ب٣٤ من أمثلة الأسواق التي قد تكون فيها المُدخلات من الممكن رصدها لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي:

(أ) أسواق الأوراق المالية. في سوق الأوراق المالية، تكون أسعار الإغلاق متاحة بسهولة وممثلة -في العموم- للقيمة العادلة. ومثال لمثل ذلك سوق لندن للأوراق المالية.

(ب) أسواق المتعاملين. في سوق المتعاملين، يكون المتعاملون على استعداد للمتاجرة (إما بالشراء أو البيع لحسابهم الخاص)، موفرين بذلك سيولة من خلال استخدام رؤوس أموالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بإيجاد سوق لها. وعادة ما تُتاح الأسعار المعروضة والأسعار المطلوبة (التي تمثل السعر الذي يكون المتعامل على استعداد للشراء به والسعر الذي يكون المتعامل على استعداد للبيع به، على التوالي) -بشكل أكثر سهولة -من أسعار الإغلاق. إن الأسواق خارج المقصورة (التي يتم فيها التقرير عن الأسعار للعموم) هي أسواق متعاملين. وتوجد -أيضاً -أسواق متعاملين لبعض الأصول والالتزامات الأخرى، بما في ذلك بعض الأدوات المالية، والسلع والأصول المادية (على سبيل المثال، المعدات المستخدمة).

(ج) أسواق السمسرة. في سوق السمسرة، يحاول السماسرة التوفيق بين المشترين والبائعين، ولكنهم ليسوا على استعداد للمتاجرة لحسابهم الخاص. وبعبارة أخرى، لا يستخدم السماسرة رؤوس أموالهم الخاصة للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بإيجاد سوق لها. يعلم السمسار الأسعار المعروضة والأسعار المطلوبة من قبل الأطراف المعنية، ولكن عادة لا يدرك كل طرف متطلبات السعر للطرف الآخر. وفي بعض الاحيان، تُتاح أسعار المعاملات المنجزة. تشمل أسواق السمسرة شبكات الاتصالات الالكترونية، التي يتم فيها مطابقة طلبات الشراء مع طلبات البيع، وأسواق العقارات التجارية والسكنية.

(د) الأسواق بدون وسطاء. في سوق بدون وسطاء، يتم التفاوض بشأن المعاملات، سواء كانت ابتداءًأو إعادة بيع -بشكل مستقل -بدون وسيط. وقد يُتاح للعموم القليل من المعلومات عن هذه المعاملات .

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (الفقرات ٧٢-٩٠)

مُدخلات المستوى ٢ (الفقرات ٨١-٨٥)

ب٣٥ من أمثلة مُدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام، متغيرة عند الدفع، تستند إلى معدل المقايضة لمعدل لندن المعروض بين البنوك (ليبور). ويكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل ليبور للمقايضة إذا كان ذلك المعدل من الممكن رصده -عادة -على فترات معلنة -تقريباً -لكامل أجل المقايضة.

(ب) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام، متغيرة عند الدفع، تستند إلى منحنى عائد مُقوم بعملة أجنبية. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل المقايضة المستند إلى منحنى عائد مُقوم بعملة أجنبية والذي يكون من الممكن رصده -عادة -على فترات معلنة -تقريباً -لكامل أجل المقايضة. ويكون ذلك هو الحال إذا كان أجل المقايضة هو ١٠ سنوات وكان ذلك المعدل من الممكن رصده -عادة -على فترات معلنة لمدة ٩ سنوات، شريطة ألا يكون أي استقراء معقول لمنحنى العائد مهما لقياس القيمة العادلة للمقايضة في مجملها.

(ج) مقايضة معدل فائدة ثابتة عند الاستلام، متغيرة عند الدفع، تستند إلى معدل أساس لبنك محدد. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو المعدل الأساس للبنك والذي يتم اشتقاقه من خلال الاستقراء إذا كانت القيم التي يتم استقراؤها مؤيدة ببيانات سوق من الممكن رصدها، على سبيل المثال، عن طريق الارتباط بمعدل فائدة يكون من الممكن رصده -تقريباً -على مدار كامل أجل المقايضة.

(د) خيار لمدة ثلاثة سنوات على أسهم مُتداولة في السوق المالية. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو التقلب الضمني للأسهم والذي يتم اشتقاقه من خلال الاستقراء لثلاث سنوات إذا كانت الشروط الثلاث التالية موجودة:

(١) أن يكون من الممكن رصد الأسعار لخيارات على الأسهم لمدة سنة واحدة وسنتين.

(٢) أن يكون التقلب الضمني الذي تم استقراؤه لخيار لمدة ثلاث سنوات مؤيداً ببيانات سوق من الممكن رصدها -تقريباً -لكامل أجل الخيار.

وفي تلك الحالة فإنه يمكن اشتقاق التقلب الضمني من خلال الاستقراء من التقلب الضمني لخيارات على الأسهم لمدة سنة واحدة وسنتين والذي يؤيده التقلب الضمني لخيارات لمدة ثلاث سنوات على أسهم منشآت مقارنة لها، شريطة التأكد من الارتباط بالتقلبات الضمنية لمدة سنة واحدة وسنتين.

(هـ) ترتيب الترخيص. لترتيب الترخيص الذي يتم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال الذي يكون قد تم التفاوض بشأنه -حديثا -مع طرف غير ذي علاقة من قبل المنشأة المستحوذ عليها (الطرف لترتيب الترخيص)، ويكون مُدخل المستوى ٢ هو معدل رسوم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذي العلاقة عند بدء الترتيب.

(و) مخزون السلع تامة الصنع في منفذ بيع بالتجزئة. لمخزون البضاعة تامة الصنع التي يتم اقتناؤها ضمن عملية تجميع أعمال، ويكون مُدخل المستوى ٢ إما سعراً للعملاء في سوق تجزئة أو سعراً لتجار التجزئة في سوق الجملة، معدلاً لأجل الفروق بين حالة وموقع بند المخزون وبنود المخزون المقارنة له (أي المشابهة) بحيث يعكس قياس القيمة العادلة السعر الذي يتم تسلمه في معاملة لبيع المخزون إلى تاجر تجزئة آخر يقوم باستكمال جهود البيع المطلوبة. ومن الناحية النظرية، فإن قياس القيمة العادلة سوف يكون هو نفسه، سواء تم إجراء تعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو على سعر البيع بالجملة (بالزيادة). وبشكل عام، ينبغي أن يُستخدم، لقياس القيمة العادلة، السعر الذي يتطلب القدر الأقل من التعديلات الذاتية.

(ز) مبنى مُحتفظ به و مستخدم. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو السعر للمتر المربع من المبنى (مضاعف تقويم) المشتق من بيانات سوق من الممكن رصدها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات مرصودة تنطوي على مباني مقارنة له (أي مشابهة) في مواقع مشابهة.

(ح) وحدة توليد نقد. ويكون مُدخل المستوى ٢ هو مضاعف تقويم (أي مضاعف الأرباح أو الإيراد أو مقياس أداء مشابه) مشتق من بيانات سوق من الممكن رصدها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات مرصودة تنطوي على أعمال مقارنة لها (أي مشابهة)، مع الأخذ في الحسبان العوامل التشغيلية، والسوقية، والمالية وغير المالية.

مُدخلات المستوى ٣ (الفقرات ٨٦-٩٠)

ب٣٦ من أمثلة مُدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) مقايضة عملة طويلة الأجل. ويكون مُدخل المستوى ٣ هو معدل فائدة بعملة محددة والذي لا يكون من الممكن رصده ولا يمكن تأييده ببيانات سوق من الممكن رصدها -عادة -على فترات معلنة أو خلاف ذلك -تقريباً - لكامل أجل مقايضة العملة. إن معدلات الفائدة في مقايضة عملة هي معدلات المقايضة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

(ب) خيار لمدة ثلاث سنوات على أسهم مُتداولة في السوق المالية. ويكون مُدخل المستوى ٣ هو التقلب التاريخي، أي تقلب الأسهم المشتق من الأسعار التاريخية للأسهم. ولا يمثل التقلب التاريخي -عادة -توقعات المشاركين الحاليين في السوق بشأن التقلب المستقبلي، حتى ولو كان المعلومة الوحيدة المتاحة عن سعر خيار.

(ج) مقايضة معدل الفائدة. ويكون مُدخل المستوى ٣ هو تعديل لسعر سوق وسط متفق عليه (غير ملزم) للمقايضة يتم تطويره باستخدام بيانات لا يكون من الممكن رصدها -بشكل مباشر -ولا يمكن من ناحية أخرى تأييده ببيانات سوق من الممكن رصدها.

(د) التزام بسحب أصل من الخدمة تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال. ويكون مُدخل المستوى ٣ هو تقدير حالي باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة حول التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي ستدفع للوفاء بالالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق بشأن تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي يطلبه المشارك في السوق مقابل تحمله التزام بتفكيك الأصل) إذا لم تكن هناك معلومات متاحة -بشكل معقول -تبين أن المشاركين في السوق يستخدمون افتراضات مختلفة. يُستخدم مُدخل المستوى ٣ ذلك في أسلوب القيمة الحالية مع مُدخلات أخرى، مثل المعدل الحالي للفائدة الخالي من المخاطر أو المعدل الخالي من المخاطر المعدل مقابل الائتمان إذا انعكس أثر الوضع الائتماني للمنشأة على القيمة العادلة للالتزام على معدل الخصم بدلا من أن ينعكس على تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية.

(ز) وحدة توليد نقد. ويكون مُدخل المستوى ٣ هو توقع مالي (مثل تدفقات نقدية أو ربح أو خسارة) تم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة إذا لم تكن هناك معلومات متاحة -بشكل معقول -تبين أن المشاركين في السوق يستخدمون افتراضات مختلفة.

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام قد انخفض -بشكل جوهري

ب٣٧ قد تتأثر القيمة العادلة لأصل أو التزام عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو لأصول أو التزامات مشابهة). ولتحديد ما إذا كان هناك، بناءً على الدليل المتاح، انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، فإنه يجب على المنشأة تقويم أهمية وملاءمة العوامل التالية:

(أ) أن هناك معاملات حديثة قليلة.

(ب) أن الأسعار المعلنة لم يتم تطويرها باستخدام المعلومات الحالية.

(ج) أن الأسعار المعلنة تختلف - إلى حد كبير -إما مع مرور الوقت أو بين صناع السوق (على سبيل المثال، بعض أسواق السمسرة).

(د) أن المؤشرات التي كانت مرتبطة -بشكل كبير -بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام أصبحت -بشكل واضح -غير مرتبطة بالمؤشرات الحديثة للقيمة العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.

(هـ) أن هناك زيادة كبيرة في علاوات مخاطر السيولة الضمنية، ومؤشرات العائد أو الأداء (مثل معدلات التخلف عن السداد أو حدة الخسارة) للمعاملات القابلة للرصد أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها بتقدير المنشأة للتدفقات النقدية المتوقعة، مع الأخذ في الحسبان جميع بيانات السوق المتاحة بشأن المخاطر الائتمانية والمخاطر الأخرى غير المتعلقة بالأداء للأصل أو الالتزام.

(و) أن هناك فرق واسع بين سعري العرض والطلب أو زيادة كبيرة في الفرق بين سعري العرض والطلب.

(ز) أن هناك انخفاضا كبيرا في النشاط، أو يوجد غياب، لسوق الإصدارات الجديدة (أي سوق أساس) للأصل أو الالتزام أو للأصول أو الالتزامات المشابهة.

(ح) تُتاح معلومات قليلة للعموم (على سبيل المثال، المعاملات التي تحدث في سوق بدون وسطاء).

ب٣٨ إذا خلصت المنشأة إلى أن هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات المشابهة)، فإنه يلزم تحليل إضافي للمعاملات أو الأسعار المعلنة. وقد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى نشاط -في حد ذاته -إلى أن سعر معاملة أو سعرا معلناً لا يمثل القيمة العادلة أو إلى أن معاملة في ذلك السوق لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة. وبالرغم من ذلك، إذا حددت المنشأة أن معاملة أو سعرا معلناً لا يمثل القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد يكون هناك معاملات لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة)، فإنه سيكون من الضروري تعديل المعاملات أو الأسعار المعلنة إذا كانت المنشأة تستخدم تلك الأسعار على أنها أساس لقياس القيمة العادلة وأن ذلك التعديل قد يكون مهما لقياس القيمة العادلة في مجملها. وقد تكون التعديلات ضرورية -أيضاً -في حالات أخرى (على سبيل المثال، عندما يتطلب سعر أصل مشابه تعديلا كبيرا لجعله مقارناً للأصل الذي يجري قياسه أو عندما يكون السعر قديماً).

ب٣٩ لا يلزم هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بمنهجية لإجراء تعديلات كبيرة على المعاملات أو الأسعار المعلنة. أنظر الفقرات ٦١-٦٦ وب٥-ب١١ لمناقشة استخدام أساليب التقويم عند قياس القيمة العادلة. وبغض النظر عن أسلوب التقويم المستخدم، فإنه يجب على المنشأة أن تدرج تعديلات مناسبة مقابل المخاطر، بما في ذلك علاوة مخاطر تعكس المبلغ الذي يطلبه المشاركون في السوق على أنه تعويض مقابل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية لأصل أو التزام (أنظر الفقرة ب١٧). وبخلاف ذلك، لا يعبر القياس -بصدق -عن القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد التعديل المناسب مقابل المخاطر. وبالرغم من ذلك، لا تُعد درجة الصعوبة وحدها أساسا كافيا يستبعد بناءً عليه إجراء تعديل مقابل المخاطر. ويجب أن يكون التعديل مقابل المخاطر انعكاساً لمعاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

ب٤٠ إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، فقد يكون من المناسب إجراء تغيير في أسلوب التقويم أو استخدام أساليب تقويم متعددة (على سبيل المثال، استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية). وعند ترجيح مؤشرات القيمة العادلة الناتجة من استخدام أساليب تقويم متعددة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مدى معقولية نطاق قياسات القيمة العادلة. إن الهدف هو تحديد تلك النقطة ضمن النطاق التي تكون الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية. وقد يكون وجود نطاق واسع من قياسات القيمة العادلة مؤشرا على الحاجة لتحليل إضافي.

ب٤١ حتى عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يظل الهدف من قياس القيمة العادلة هو نفسه. فالقيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة (أي ليست تصفية إجبارية أو بيع أموال محجوزة) بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

ب٤٢ يتوقف تقدير السعر الذي عنده يكون المشاركون في السوق على استعداد للدخول في معاملة في تاريخ القياس في ظروف السوق الحالية، إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، على الحقائق والظروف في تاريخ القياس، كما أنه يتطلب اجتهادا. لا تُعد نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو لتسوية التزام، أو بخلاف ذلك للوفاء به، ملائمة عند قياس القيمة العادلة نظراً لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، وليست قياسا خاصا بالمنشأة.

تحديد المعاملات التي لا تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة

ب٤٣ يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة (أو أنها لا تُعد كذلك) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات المشابهة). وفي مثل هذه الحالات، يكون من غير المناسب الاستنتاج بأن جميع المعاملات في ذلك السوق لا تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة (أي أنها تصفية إجبارية أو بيع أموال محجوزة). تشمل الظروف التي قد تشير إلى أن معاملة لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة ما يلي:

(أ) أنه ليس هناك تعرض كافٍ للسوق خلال فترة قبل تاريخ القياس تسمح بالأنشطة التسويقية التي تُعد عادية ومعتادة للمعاملات التي تنطوي على مثل تلك الأصول أو الالتزامات في ظل ظروف السوق الحالية.

(ب) كانت هناك فترة تسويقية عادية ومعتادة، ولكن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

(ج) أن البائع مفلس أو قريب من الإفلاس أو تحت الحراسة القضائية (أي أن البائع في وضع متردي مالياً).

(د) أن البائع كان مطالبا بالبيع للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو نظامية (أي أن البائع كان مجبراً).

(هـ) أن سعر المعاملة يُعد ناشِزاً عندما يقارن بالمعاملات الحديثة الأخرى للأصل أو الالتزام نفسه أو ما يماثله.

ويجب على المنشأة تقويم الظروف لتحديد ما إذا كانت المعاملة، بناءً على وزن الدليل المتاح، تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة.

ب٤٤ يجب على المنشأة، عند قياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات مخاطر السوق، أن تأخذ ما يلي في الحسبان:

(أ) إذا كان الدليل يبين أن المعاملة لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة، فإنه يجب على المنشأة أن تضع وزناً ضئيلاً (مقارنة بالمؤشرات الأخرى للقيمة العادلة)، إن وجد، لسعر تلك المعاملة.

(ب) إذا كان الدليل يبين أن المعاملة تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ سعر تلك المعاملة في الحسبان. وسوف يعتمد الوزن الموضوع لسعر تلك المعاملة عند مقارنته بالمؤشرات الاخرى للقيمة العادلة على الحقائق والظروف، مثل ما يلي:

(١) حجم المعاملة.

(٢) مقارنة المعاملة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

(٣) مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.

(ج) إذا لم يكن لدى المنشأة معلومات كافية لتخلص إلى ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة، فإنه يجب عليها أن تأخذ سعر المعاملة في الحسبان. وبالرغم من ذلك، قد لا يمثل سعر المعاملة هذا القيمة العادلة (أي أن سعر المعاملة ليس بالضرورة هو الأساس الوحيد أو الرئيس لقياس القيمة العادلة أو لتقدير علاوات مخاطر السوق). وعندما لا يكون لدى المنشأة معلومات كافية لتخلص إلى ما إذا كانت معاملات معينة تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة، فإنه يجب على المنشأة أن تضع وزناً أقل لتلك المعاملات عند مقارنتها بالمعاملات الأخرى المعروف أنها تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة.

ولا يلزم المنشأة أن تبذل جهوداً مستفيضة لتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة، ولكن لا يجوز لها أن تتجاهل المعلومات المتاحة بشكل معقول. وعندما تُعد المنشأة طرفًا في معاملة، فإنه يُفترض أن يكون لديها معلومات كافية لتخلص إلى ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة.

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة

ب٤٥ لا يمنع هذا المعيار الدولي للتقرير المالي استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة، مثل خدمات التسعير أو السماسرة، إذا كانت المنشأة قد حددت أن الأسعار المعلنة المقدمة من قبل تلك الأطراف قد تم تطويرها وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

ب٤٦ إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام، فإنه يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة قد تم تطويرها باستخدام المعلومات الحالية التي تعكس معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة أو أسلوب تقويم يعكس افتراضات المشارك في السوق (بما في ذلك الافتراضات بشأن المخاطر). وعند ترجيح سعر معلن على أنه مُدخل لقياس قيمة عادلة، فإن المنشأة تضع وزناً أقل (عند مقارنتها بالمؤشرات الأخرى للقيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات) للتسعيرات التي لا تعكس نتيجة المعاملات.

ب٤٧ علاوة على ذلك، يجب أن تؤخذ طبيعة التسعيرة (على سبيل المثال، ما إذا كانت التسعيرة تُعد سعراً دلالياً أم أنها عرض ملزم) في الحسبان عند ترجيح الدليل المتاح، مع إعطاء وزن أكبر للتسعيرات المقدمة من قبل أطراف ثالثة والتي تمثل عروضًا ملزمة.

الملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي وله الصلاحية نفسها مثل الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج ٢ يجب أن يتم تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي -بأثر مستقبلي –من بداية الفترة السنوية التي يتم فيها تطبيقه بشكل أولي.

ج٣ لا يلزم أن يتم تطبيق متطلبات الإفصاح لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي في المعلومات المقارنة المقدمة للفترات السابقة لتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

ج٤ عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١ - ٢٠١٣"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٥٢. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل –بأثر مستقبلي –من بداية الفترة السنوية التي تم فيها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ -بشكل أولي. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق ذلك التعديل لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، كما أُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥٢. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ج٦ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤

"الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ «الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية»، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٤

الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي لـ أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلعاً أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع لـ تنظيم الأسعار.

٢ لتحقيق هذا الهدف، يتطلب المعيار:

(أ) تغييرات محدودة في السياسات المحاسبية التي كانت تطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - في السابق على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، والتي تتعلق -بشكل رئيس -بعرض هذه الحسابات؛

(ب) إفصاحات:

(١) تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في القوائم المالية للمنشأة والتي تنشأ عن تنظيم الأسعار؛

(٢) تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية تم إثباتها.

٣ تسمح متطلبات هذا المعيار للمنشأة التي تقع ضمن نطاقه بالاستمرار في المحاسبة عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق عندما تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع مراعاة التغييرات المحدودة المشار إليها في الفقرة ٢ أعلاه.

٤ إضافة لذلك، ينص هذا المعيار على بعض الاستثناءات، أو الإعفاءات، من متطلبات المعايير الأخرى. وجميع المتطلبات المحددة للتقرير عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، وأي استثناءات، أو إعفاءات، من متطلبات المعايير الأخرى ذات العلاقة بتلك الأرصدة، تم تضمينها في هذا المعيار بدلا من المعايير الأخرى.

النطاق

٥ يسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار في اول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي إذا وفقط إذا:

(أ) كانت تزاول أنشطة تخضع أسعارها للتنظيم؛

(ب) أثبتت مبالغ تتأهل على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام - لها في السابق.

٦ يجب على المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية للفترات اللاحقة إذا وفقط إذا كانت قد أثبتت، في أول قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.

٧ لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل المنشآت التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار. وبتطبيق متطلبات هذا المعيار، فإن أي مبالغ يسمح بإثباتها أو يُتطلب إثباتها على أنها أصول أو التزامات وفقاً لمعايير أخرى لا يجوز تضمينها في المبالغ المُصنفة على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية.

٨ يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.

الإثبات، والقياس، والهبوط، والغاء الإثبات

الإعفاء المؤقت من الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

٩ **يجب على المنشأة التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار وتقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق الفقرتين ١٠ و١٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ عند وضع سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات، والقياس، والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها.**

١٠ تحدد الفقرتان ١١-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات التي يُتطلب من الإدارة، أو يسمح لها، بأخذها في الحسبان عند وضع سياسة محاسبية بشأن بند ما، إذا لم ينطبق معيار ملائم على ذلك البند. يعفي هذا المعيار المنشأة من تطبيق الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها. وبناء على ذلك، فإن المنشآت التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، إما على أنها بنود منفصلة أو على أنها جزء من القيمة الدفترية لأصول والتزامات أخرى، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، يسمح لها بالاستمرار في إثبات تلك الأرصدة وفقاً لهذا المعيار من خلال الإعفاء من الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨، مع مراعاة أي تغييرات في العرض مطلوبة بموجب الفقرتين ١٨-١٩ من هذا المعيار.

الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية

١١ **عند التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق للإثبات، والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها، باستثناء أي تغييرات يسمح بها بموجب الفقرات ١٣–١٥. وبالرغم من ذلك، فإن عرض مثل هذه المبالغ يجب أن يلتزم بمتطلبات العرض لهذا المعيار، والتي قد تتطلب تغييرات في سياسات عرض المنشأة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق (أنظر الفقرتين ١٨ – ١٩).**

١٢ يجب على المنشأة ان تطبق –بشكل ثابت– في الفترات اللاحقة السياسات الموضوعة وفقاً للفقرة ١١، باستثناء أي تغييرات يسمح بها بموجب الفقرتين ١٣-١٥.

التغييرات في السياسات المحاسبية

١٣ **لا يجوز للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية للبدء في إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية. ويمكن للمنشأة –فقط– تغيير سياساتها المحاسبية للإثبات، والقياس، والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية ولكن ليست بإمكانية أقل للاعتماد عليها[١]، أو بإمكانية أكبر للاعتماد عليها ولكن ليست أقل ملاءمة لهذه الاحتياجات. يجب على المنشأة الحكم على الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ .**

١٤ لا يعفي هذا المعيار المنشآت من تطبيق الفقرات ١٠ أو ١٤-١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على التغييرات في السياسة المحاسبية. ولتبرير تغيير سياساتها المحاسبية بشأن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، يجب على المنشأة التدليل على أن التغيير يجعل القوائم المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨. ولكن، لا يلزم أن يحقق التغيير التزاما كاملا بتلك الضوابط للإثبات والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها.

١ في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية مصطلح "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي". يشمل مصطلح "التعبير الصادق" الخصائص الرئيسة التي أطلق عليها "الإطار" السابق "إمكانية الاعتماد". يستند المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من هذا المعيار إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨، الذي يبقي على مصطلح "يمكن الاعتماد عليه".

١٥ تنطبق الفقرتان ١٣-١٤ على كل من التغييرات التي تتم عند التطبيق الأولي لهذا المعيار وعلى التغييرات التي تتم في فترات التقرير اللاحقة.

التداخل مع المعايير الأخرى

١٦ **لقد تضمن هذا المعيار أي استثناء، أو اعفاء محدد أو متطلبات اضافية محددة متعلقة بتداخل هذا المعيار مع المعايير الأخرى (أنظر الفقرات ب٧ – ب٢٨). وفي غياب أي من مثل هذه الاستثناءات، أو الإعفاءات أو المتطلبات الإضافية، فإنه يجب تطبيق المعايير الأخرى على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية بنفس الطريقة التي تنطبق فيها على الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات التي يتم إثباتها وفقاً للمعايير الأخرى.**

١٧ في بعض الحالات، قد يلزم لتطبيق معيار آخر على رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية أن يكون قد تم قياسه وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة والتي قد تم وضعها وفقاً للفقرتين ١١-١٢ لتعكس ذلك الرصيد –بشكل مناسب – في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار في بلد أجنبي تكون معاملاتها وأرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية مُقومة بعملة أجنبية ليست هي العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير. تتم ترجمة أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

العرض

التغييرات في العرض

١٨ كما سيتم بيانه في الفقرات ٢٠–٢٦ أدناه، فإن هذا المعيار يدخل متطلبات لعرض أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي يتم إثباتها وفقاً للفقرتين ١١-١٢. وعند تطبيق هذا المعيار، فإن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية يتم إثباتها في قائمة المركز المالي إضافة إلى الأصول والالتزامات التي يتم إثباتها وفقاً لمعايير أخرى. إن متطلبات العرض هذه تفصل تأثير إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية عن تأثير متطلبات التقرير المالي في المعايير الأخرى.

١٩ بالإضافة إلى البنود التي يُتطلب عرضها في قائمة المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار عرض جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٦.

تصنيف أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

٢٠ **يجب على المنشأة عرض بنود مستقلة منفصلة في قائمة المركز المالي لما يلي:**

(أ) مجموع الأرصدة المدينة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛

(ب) مجموع الأرصدة الدائنة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.

٢١ **عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، فلا يجوز لها تصنيف مجاميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على أنها متداولة أو غير متداولة. وبدلا من ذلك، يجب تمييز البنود المستقلة المنفصلة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٠ عن الأصول والالتزامات التي يتم عرضها وفقاً لمعايير أخرى باستخدام المجاميع الفرعية، التي يتم استخراجها قبل عرض أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

تصنيف الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

٢٢ **يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن قسم الدخل الشامل الآخر من قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، صافي الحركة في جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير المتعلقة بالبنود المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر. يجب استخدام بنود مستقلة منفصلة لصافي الحركة المتعلقة بالبنود التي، وفقاً للمعايير الأخرى:**

(أ) لن يتم إعادة تصنيفها -لاحقا - إلى الربح أو الخسارة؛

(ب) سيتم إعادة تصنيفها -لاحقا - إلى الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.

٢٣ **يجب على المنشأة عرض بند مستقل منفصل ضمن قسم الربح أو الخسارة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في قائمة الربح أو الخسارة المنفصلة، لصافي الحركة المتبقية في جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير، باستثناء الحركة التي لا تنعكس على الربح أو الخسارة، مثل المبالغ التي يتم اقتناؤها. وهذا البند المستقل المنفصل يجب تمييزه عن الدخل والمصروفات التي يتم عرضها وفقاً للمعايير الأخرى باستخدام مجموع فرعي، يتم استخراجه قبل صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.**

٢٤ عندما تثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبة مؤجلة كنتيجة لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، فيجب على المنشأة عرض أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الناتج والحركة ذات العلاقة في أصل (التزام) الضريبة المؤجلة ذلك مع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية ذات الصلة والحركة في تلك الأرصدة، بدلا من عرضها ضمن المجموع الذي يتم عرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" لأصول (التزامات) الضريبة المؤجلة ومصروف (دخل) الضريبة (أنظر الفقرات ب٩- ب١٢).

٢٥ عندما تعرض المنشأة عملية غير مستمرة أو مجموعة استبعاد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فيجب على المنشأة عرض أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية ذات علاقة وصافي الحركة في تلك الأرصدة، عندما يكون مُنطبقاً، مع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة، بدلا من عرضها ضمن مجموعات الاستبعاد أو العمليات غير المستمرة (أنظر الفقرات ب١٩- ب٢٢).

٢٦ عندما تعرض المنشأة ربحية السهم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم"، فيجب على المنشأة أن تضيف عرض لربحية السهم الأساس وربحية السهم المخفضة، التي يتم حسابها باستخدام مبالغ الأرباح المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ولكن مع استبعاد الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية (أنظر الفقرات ب١٣- ب١٤).

الإفصاح

الهدف

٢٧ **يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقويم:**

(أ) طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، الذي يحدد السعر (الأسعار) التي تستطيع المنشأة تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها المنشأة؛

(ب) آثار تنظيم الأسعار هذا على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

٢٨ إذا لم يتم اعتبار أي من الإفصاحات المبينة في الفقرات ٣٠-٣٦ ذات صلة بتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٢٧، فإنه يمكن إسقاطها من القوائم المالية. واذا كانت الإفصاحات المقدمة وفقاً للفقرات ٣٠ - ٣٦ غير كافية لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٢٧، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات إضافية تكون ضرورية لتحقيق هذا الهدف.

٢٩ لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٧، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

(أ) مستوى التفصيل الضروري لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) كمية التركيز المطلوب ابداؤها على كل من المتطلبات المختلفة؛

(ج) كمية التجميع أو التفصيل المطلوب القيام بها؛

(د) ما اذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

شرح الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار

٣٠ لمساعدة مستخدم القوائم المالية في تقويم طبيعة أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار وتقويم المخاطر المرتبطة بها، يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع من أنواع الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار، عما يلي:

(أ) وصف موجز لطبيعة وحدود النشاط الخاضع لتنظيم الأسعار وطبيعة الإجراء التنظيمي لتحديد الأسعار؛

(ب) تعريف هوية منظم (منظمي) الأسعار. وإذا كان منظم الأسعار طرفاً ذا علاقة (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة")، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، مع توضيح كيفية علاقته؛

(ج) كيفية تأثر الاسترداد المستقبلي لكل فئة (أي كل نوع من أنواع التكلفة أو الدخل) من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو كيف يتأثر عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة بالمخاطر وعدم التأكد، على سبيل المثال:

(١) مخاطر الطلب (على سبيل المثال، التغيرات في مواقف العملاء، وتوفر موارد بديلة للعرض أو مستوى المنافسة)؛

(٢) المخاطر التنظيمية (على سبيل المثال، تقديم طلب أو الموافقة على طلب تحديد الأسعار أو تقويم المنشأة للخطوات التنظيمية المستقبلية المتوقعة)؛

(٣) المخاطر الأخرى (على سبيل المثال، مخاطر العملة أو مخاطر السوق الأخرى).

٣١ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٠ في القوائم المالية إما -مباشرة - في الإيضاحات أو تضمينها من خلال الإشارة المرجعية في القوائم المالية إلى تقارير أخرى، مثل الإشارة إلى تعليق من الإدارة أو إلى تقرير عن المخاطر، يكون متاحا لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية وفي نفس الوقت. إذا لم يتم تضمين المعلومات في القوائم المالية مباشرة أو إدخالها من خلال إشارة مرجعية، فإن القوائم المالية تُعد غير مكتملة.

شرح المبالغ المثبتة

٣٢ يجب على المنشأة الإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إثبات وإلغاء إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وكيف يتم قياسها -بشكل أولي -ولاحقا، بما في ذلك كيف يتم تقويم أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية فيما يتعلق بإمكانية استردادها وكيف يتم تخصيص أي خسارة هبوط.

٣٣ يجب على المنشاة الإفصاح، لكل نوع من الأنشطة التي تخضع لتنظيم الأسعار، عن المعلومات التالية لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية:

(أ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، في شكل جدول ما لم يكن هناك صيغة أخرى أكثر مناسبة. ويجب على المنشأة استخدام الاجتهاد عند إقرار مستوى التفصيل الضروري (أنظر الفقرتين ٢٨-٢٩)، ولكن المكونات التالية تعد -عادة -ملائمة:

(١) المبالغ التي تم إثباتها في الفترة الحالية في قائمة المركز المالي على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية؛

(٢) المبالغ التي تم إثباتها في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر والتي تتعلق بأرصدة تم استردادها (توصف -أحيانا -بالمُستنفدة) أو تم عكسها في الفترة الحالية؛

(٣) المبالغ الأخرى، التي يتم تحديدها بشكل منفصل، التي أثرت في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، مثل الهبوط، أو البنود التي يتم اقتناؤها أو تحملها عند تجميع أعمال، أو البنود المُستبعدة، أو آثار التغيرات في اسعار صرف العملات الأجنبية أو معدلات الخصم؛

(ب) معدل العائد أو معدل الخصم (بما في ذلك معدل صفر أو نطاق من المعدلات، عندما يكون منطبقاً) المستخدم لعكس القيمة الزمنية للنقود المنطبقة على كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛

(ج) الفترات المتبقية التي تتوقع المنشأة أن يتم على مداها استرداد (أو استنفاد) المبلغ الدفتري لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة.

٣٤ عندما يؤثر تنظيم الأسعار على مبلغ وتوقيت مصروف (دخل) ضريبة الدخل للمنشأة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على مبالغ الضريبة الحالية والمؤجلة المثبتة. إضافة لذلك، يجب على المنشأة الإفصاح -بشكل منفصل - عن أي رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية يتعلق بالضريبة و الإفصاح عن الحركة المتعلقة بها في ذلك الرصيد.

٣٥ عندما تقدم المنشأة إفصاحات، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الاخرى"، عن حصة في منشأة تابعة، أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك يكون له أنشطة خاضعة لتنظيم الأسعار وتم إثبات أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تم تضمينها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة المتصلة بالحصص المفصح عنها (أنظر الفقرات ب٢٥ - ب٢٨).

٣٦ عندما تستنتج المنشأة أن رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية لم يعد بالإمكان استرداده أو عكسه بالكامل، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن السبب في عدم إمكانية استرداده أو عكسه بالكامل والمبلغ الذي تم بمقداره تخفيض رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يشكل هذا المحق جزء لا يتجزأ من المعيار

أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي	هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
المنشأة المُطبقة لأول مرة	هي المنشأة التي تعرض **أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي**.
المبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- في السابق	هي أساس المحاسبة الذي كانت **المنشأة المُطبقة لأول مرة** تستخدمه - مباشرة- قبل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.
الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار	أنشطة المنشأة التي تخضع لـ **تنظيم الأسعار**.
تنظيم الأسعار	إطار لوضع الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات، ويخضع هذا الإطار للإشراف و/أو التصديق عليه من قبل **منظم الأسعار**.
منظم الأسعار	هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع أو لائحة لوضع سعر أو نطاق أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون **منظم الأسعار** طرفاً ثالثاً أو طرفا ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك المجلس الحاكم الخاص بالمنشأة، إذا كانت هذه الهيئة مُطالبة بموجب تشريع أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام.
رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية	رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، ولكنه تأهل للتأجيل لأنه تم تضمينه، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل **منظم الأسعار** عند وضع السعر (الأسعار) التي يمكن أن تحمل على العملاء.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار.

الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار

ب١ من الناحية التاريخية، فقد كان تنظيم الأسعار ينطبق على جميع أنشطة المنشأة. ولكن، مع الاستحواذات، والتنويع ورفع القيود، فإن تنظيم الأسعار يمكن أن ينطبق الان –فقط –على جزء من أنشطة المنشأة، مما ينتج عنه ان يكون لها أنشطة خاضعة لتنظيم الأسعار وأنشطة غير خاضعة لتنظيم الأسعار. ينطبق هذا المعيار –فقط –على الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار والتي تخضع لقيود تشريعية أو تنظيمية من خلال تصرفات منظم الأسعار، بغض النظر عن نوع المنشأة أو الصناعة التي تنتمي اليها.

ب٢ لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على الأنشطة المنظمة ذاتيا، أي الأنشطة التي لا تخضع لإطار تسعير يتم الإشراف عليه و/أو التصديق عليه من قبل منظم اسعار. وهذا لا يمنع أن تكون المنشأة مؤهلة لتطبيق هذا المعيار عندما:

(أ) تضع الهيئة الحاكمة الخاصة بالمنشأة أو الطرف ذو العلاقة الأسعار لمصلحة العملاء ولضمان الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام ضمن إطار تسعير محدد؛

(ب) يكون الإطار خاضعا للأشراف و/أو التصديق عليه من قبل هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع أو لائحة.

الاستمرار في السياسات المحاسبة الحالية

ب٣ لأغراض هذا المعيار، يعرف رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية على أنه رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، ولكنه يتأهل للتأجيل لأنه يتم تضمينه، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل منظم الأسعار عند وضع الأسعار التي يمكن أن تحمل على العملاء. قد تكون بعض بنود المصروف (الدخل) خارج السعر (الأسعار) الخاضع للتنظيم لأن المبالغ، على سبيل المثال، لا يتوقع ان تكون مقبولة من قبل منظم السعر أو لأنها لا تقع ضمن نطاق تنظيم الأسعار. وتبعا لذلك، فإن مثل هذا البند يتم إثباته على أنه دخل أو مصروف عند تحققه، ما لم يكن معيار آخر يسمح بتضمينه أو يتطلب تضمينه في المبلغ الدفتري لأصل أو التزام.

ب٤ في بعض الحالات، تمنع المعايير الأخرى المنشأة -بشكل صريح – من أن تثبت، في قائمة المركز المالي، أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي قد يتم إثباتها إما –بشكل منفصل –أو يتم إدراجها ضمن بنود مستقلة أخرى مثل العقارات والآلات والمعدات وفقاً لسياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق. ولكن، وفقاً للفقرة ١١ من هذا المعيار، فإن المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي تطبق الإعفاء من الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ لكي تستمر في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام– لها في السابق للإثبات، والقياس، والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. قد تشمل مثل هذه السياسات المحاسبية، على سبيل المثال، الممارسات التالية:

(أ) إثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين عندما يكون للمنشأة حق، نتيجة لتصرفات فعلية أو متوقعة من قبل منظم الأسعار، في زيادة الأسعار في الفترات المستقبلية لاسترداد التكاليف المسموح بها (أي التكاليف التي يقصد من السعر (الأسعار) المنظمة أن توفر استردادها)؛

(ب) إثبات مبلغ، على أنه رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين أو دائن، معادل لأي خسارة أو مكسب من الاستبعاد أو الاستغناء عن بنود عقارات وآلات ومعدات وبنود أصول غير ملموسة، يتوقع استردادها أو عكسها من خلال أسعار مستقبلية؛

(ج) إثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية دائن عندما تكون المنشأة مطالبة، نتيجة لتصرفات فعلية أو متوقعة من قبل منظم الأسعار، بتخفيض الأسعار في الفترات المستقبلية لعكس مبالغ التكاليف المسموح بها المستردة بالزيادة (أي المبالغ الزائدة عن المبلغ الممكن استرداده الذي يحدده منظم الأسعار)؛

(د) قياس أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على أساس غير مخصوم أو على أساس مخصوم يستخدم معدل فائدة أو خصم يحدده منظم الأسعار.

ب٥ فيما يلي أمثلة على أنواع التكاليف التي قد يسمح بها منظمو الأسعار في قرارات وضع الأسعار والتي لذلك قد تثبتها المنشأة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية:

(١) الاختلافات في الحجم أو أسعار الشراء؛

(٢) تكاليف مبادرات "الطاقة الخضراء" المعتمدة (الزائدة عن المبالغ المرسملة على أنها جزء من تكاليف العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات")؛

(٣) التكاليف غير المباشرة التي لا يمكن نسبتها مباشرة والتي تتم معالجتها على أنها تكاليف رأسمالية لأغراض تنظيم الأسعار (ولكن لا يسمح، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، بتضمينها في تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات)؛

(٤) تكاليف إلغاء المشاريع؛

(٥) تكاليف أضرار العواصف؛

(٦) الفائدة المفترضة (بما في ذلك المبالغ المسموح بها للأموال التي يتم استخدامها خلال التشييد والتي تزود المنشأة بعائد على رأس مال المالك وكذلك القروض).

ب٦ تمثل أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية -عادة- فروق توقيت بين إثبات بنود الدخل أو المصروفات لأغراض تنظيمية وإثبات تلك البنود لأغراض التقرير المالي. وعندما تغير المنشأة سياسة محاسبية بشأن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة أو بشأن تطبيق أولي لمعيار جديد أو مُنقح، فقد تنشأ فروق توقيت جديدة أو مُنقحة تنشئ أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية جديدة أو منقحة. إن الحظر الوارد في الفقرة ١٣ الذي يمنع المنشأة من تغيير سياستها المحاسبية لكي تبدأ في إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية لا يمنع إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية جديدة أو مُنقحة يتم إنشاؤها بسبب تغييرات أخرى في السياسات المحاسبية مطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي. وسبب ذلك أن إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية لمثل فروق التوقيت هذه يتفق مع سياسة الإثبات الحالية المطبقة وفقاً للفقرة ١١ ولا يمثل استحداثا لسياسة محاسبية جديدة. وبالمثل، فإن الفقرة ١٣ لا تمنع إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الناشئة عن فروق التوقيت التي لم تكن موجودة -مباشرة- قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي ولكنها تتفق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الموضوعة وفقاً للفقرة ١١ (على سبيل المثال، تكاليف أضرار العواصف).

القابلية لانطباق معايير أخرى

ب٧ يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيق متطلبات هذا المعيار الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق للإثبات، والقياس، والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. ولكن، تنص الفقرتين ١٦-١٧ على أنه قد يتم -أيضاً- تطبيق معايير أخرى، في بعض الحالات، على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لكي تنعكس -بشكل مناسب – في القوائم المالية. وتبين الفقرات التالية كيف تتداخل المعايير الأخرى مع متطلبات هذا المعيار. وبالتحديد، توضح الفقرات التالية الاستثناءات المحددة للمعايير الأخرى، والإعفاءات المحددة منها، ومتطلبات العرض والإفصاح الإضافية التي يتوقع أن تكون منطبقة.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

ب٨ قد يلزم المنشأة استخدام تقديرات أو افتراضات عند إثبات وقياس أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية. وفيما يتعلق بالأحداث التي تقع بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٠ لتحديد ما إذا كان ينبغي تعديل تلك التقديرات والافتراضات لكي تعكس تلك الأحداث.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

ب٩ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢، مع استثناءات محدودة معينة، من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة و(مع مراعاة شروط معينة) أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة. يجب على المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ على جميع أنشطتها، بما في ذلك أنشطتها الخاضعة لتنظيم الأسعار، لتحديد مبلغ ضريبة الدخل الواجب إثباته.

ب١٠ في بعض برامج تنظيم الأسعار، يسمح منظم الأسعار أو يتطلب من المنشأة زيادة أسعارها المستقبلية لاسترداد بعض أو جميع مصروف ضريبة الدخل للمنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد ينتج عن ذلك إثبات المنشأة لرصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية في قائمة المركز المالي يتعلق بضريبة الدخل، وفقاً لسياساتها المحاسبية الموضوعة وفقاً للفقرتين ١١-١٢. وقد ينشئ إثبات رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية هذا والمتعلق بضريبة الدخل -في حد ذاته – فرقا مؤقتا إضافيا يتم إثبات مبلغ ضريبة مؤجلة إضافي له.

ب١١ بالرغم من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٢ بشأن العرض و الإفصاح، إلا أنه لا يجوز للمنشأة، عندما تثبت أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبة مؤجلة نتيجة لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، تضمين مبلغ الضريبة المؤجلة ذلك ضمن مجموع أرصدة أصل (التزام) الضريبة المؤجلة. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة عرض أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الذي ينشأ نتيجة إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية إما:

(أ) مع البنود المستقلة التي يتم عرضها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة؛ أو

(ب) على أنه بند مستقل بجانب أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة.

ب١٢ وبالمثل، عندما تثبت المنشأة الحركة في أصل (التزام) ضريبة مؤجلة والذي ينشأ نتيجة لإثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، فلا يجوز للمنشأة تضمين الحركة في مبلغ الضريبة المؤجلة هذا ضمن بند مصروف (دخل) الضريبة المستقل الذي يتم عرضه في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة عرض الحركة في أصل (التزام) الضريبة المؤجلة الذي ينشأ نتيجة لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية إما:

(أ) مع البنود المستقلة، التي يتم عرضها في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية؛ أو

(ب) على أنها بند مستقل منفصل بجانب البنود المستقلة ذات العلاقة التي يتم عرضها، في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم"

ب١٣ تتطلب الفقرة ٦٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٣ من بعض المنشآت أن تعرض، في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ربحية السهم الأساسية والمخفضة لكل من الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة والربح أو الخسارة التي تعود إلى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم. إضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٣ من المنشأة التي تقوم بالتقرير عن عملية غير مستمرة الإفصاح عن المبالغ الأساسية والمخفضة لكل سهم فيما يتعلق بالعملية غير المستمرة، إما في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو ضمن الإيضاحات.

ب١٤ لكل مبلغ لربحية السهم يتم عرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٣، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار عرض مبالغ إضافية لربحية السهم الأساسية والمخفضة محسوبة بنفس الطريقة، باستثناء أن تلك المبالغ يجب أن يستثنى منها صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وبما يتفق مع المتطلب الوارد في الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، يجب على المنشأة عرض ربحية السهم المطلوبة بموجب الفقرة ٢٦ من هذا المعيار بنفس أهمية ربحية السهم المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٣ لجميع الفترات المعروضة.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

ب١٥ تتطلب الفقرتان ١١-١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق لتحديد، وإثبات، وقياس وعكس أي هبوط في أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعا لذلك، لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المنفصلة المثبتة.

ب١٦ وبالرغم من ذلك، يمكن أن يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة إجراء اختبار هبوط على وحدة توليد النقد التي تنطوي على أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية. وقد يكون مثل هذا الفحص مطلوبا بسبب أن وحدة توليد النقد تنطوي على شهرة، أو لأنه قد تم تحديد واحد أو أكثر من مؤشرات الهبوط، الموضحة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تتعلق بوحدة توليد النقد. وفي مثل هذا الحالات، فإن الفقرات ٧٤-٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتضمن متطلبات معينة لتحديد المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد. ويجب على المنشأة تطبيق تلك المتطلبات لإقرار ما إذا كان أي من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المثبتة قد تم تضمينه في المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد لغرض اختبار الهبوط. ثم يجب بعد ذلك تطبيق المتطلبات الباقية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أي خسارة هبوط يتم إثباتها نتيجة لهذا الاختبار.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"

ب ١٧ المبدأ الأساسي للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ هو أن المنشأة المستحوذة على أعمال تثبت الأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. يقدم المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ استثناءات محدودة لمبادئه المتعلقة بالإثبات والقياس. وتقدم الفقرة ب١٨ من هذا المعيار استثناءً إضافياً.

ب ١٨ تتطلب الفقرتان ١١-١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق للإثبات، والقياس، والهبوط والغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعا لذلك، فإذا استحوذت المنشأة على أعمال، فيجب عليها ان تطبق، في قوائمها المالية الموحدة، سياساتها المحاسبية الموضوعة وفقاً للفقرات ١١-١٢ لإثبات وقياس أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية للمنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ. ويجب إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية للمنشأة المستحوذ عليها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة المستحوذة وفقاً لسياسات المنشأة المستحوذة، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة المستحوذ عليها تثبت تلك الأرصدة في قوائمها المالية الخاصة بها.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"

ب١٩ تتطلب الفقرتان ١١ - ١٢ من المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية السابقة للإثبات، والقياس، والهبوط والغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية. وتبعا لذلك، لا يجوز تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ المتعلقة بالقياس على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المثبتة.

ب٢٠ تتطلب الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ عرض مبلغ واحد للعمليات غير المستمرة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وعلى الرغم من متطلبات تلك الفقرة، فإنه عندما تقوم المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار بعرض عملية غير مستمرة، لا يجوز لها إدراج الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، والتي نشأت عن أنشطة العملية غير المستمرة الخاضعة لتنظيم الأسعار، ضمن البنود المستقلة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة عرض الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والتي تنشأ عن أنشطة العملية غير المستمرة الخاضعة لتنظيم الأسعار إما:

(أ) ضمن البند المستقل الذي يتم عرضه للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المتعلقة بالربح أو الخسارة؛ أو

(ب) يتم عرضها على أنها بند مستقل منفصل بجانب البند المستقل المتعلق بها الذي يتم عرضه للحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المتعلقة بالربح أو الخسارة.

ب٢١ وبالمثل، وعلى الرغم من متطلبات الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥، عندما تعرض المنشأة مجموعة استبعاد، فلا يجوز للمنشأة إدراج مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة التي تُعد جزءً من مجموعة الاستبعاد ضمن البنود المستقلة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٥. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة عرض مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة التي تُعد جزءً من مجموعة الاستبعاد إما:

(أ) ضمن البنود المستقلة التي يتم عرضها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة؛ أو

(ب) على أنها بنود مستقلة منفصلة بجانب أرصدة الحسابات الأخرى المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة.

ب٢٢ إذا اختارت المنشأة إدراج أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة المتعلقة بمجموعة استبعاد أو عملية غير مستمرة ضمن البنود المستقلة للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، فقد يكون من الضروري الإفصاح عنها -بشكل منفصل – على أنها جزء من تحليل البنود المستقلة للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الذي وصفته الفقرة ٣٣ من هذا المعيار.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

ب٢٣ تتطلب الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ بأنه "يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة". وتتطلب الفقرة ٨ من هذا المعيار بأنه يجب عليها المنشأة، التي تقع ضمن هذا المعيار وتختار تطبيقه، تطبيق جميع متطلباته على جميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الناشئة عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار. وتبعا لذلك، فإذا أثبتت المنشأة الأم أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية الموحدة وفقاً لهذا المعيار، فيجب عليها تطبيق نفس السياسات المحاسبية على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الناشئة في جميع منشآتها التابعة. ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عما إذا كانت المنشآت التابعة تثبت تلك الأرصدة في قوائمها المالية الخاصة بها.

ب٢٤ وبالمثل فإن الفقرتين ٣٥-٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ تتطلبان بأنه، عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، "يجب إعداد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة". وتبعا لذلك، يجب إجراء تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بشأن الإثبات، والقياس، والهبوط والغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية تطابق سياسات المنشأة المستثمرة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"

ب٢٥ تتطلب الفقرة ١٢(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ من المنشأة الإفصاح، لكل من منشآتها التابعة التي فيها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة معدة التقرير، عن الربح أو الخسارة الذي تم تخصيصه للحصص غير المسيطرة في المنشأة التابعة خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار الإفصاح عن صافي الحركة في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تم تضمينها في المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٢(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٦ تتطلب الفقرة ١٢(ز) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ من المنشأة الإفصاح، لكل من منشآتها التابعة التي فيها حصص غير مسيطرة ذات أهمية نسبية للمنشأة معدة التقرير، عن معلومات مالية ملخصة حول المنشأة التابعة، كما هو محدد في الفقرة ب١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢. وبالمثل، فإن الفقرة ٢١(ب)(٢) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ تتطلب من المنشأة الإفصاح، لكل مشروع مشترك ومنشأة زميلة ذات أهمية نسبية للمنشأة معدة للتقرير، عن معلومات مالية ملخصة كما هو محدد في الفقرتين ب١٢-ب١٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢. وتحدد الفقرة ب١٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ المعلومات المالية الملخصة المطلوب من المنشأة الإفصاح عنها لجميع المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الأخرى التي هي ليست ذات أهمية نسبية -بشكل فردي -وفقاً للفقرة ٢١(ج) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٧ إضافة للمعلومات المحددة في الفقرات ١٢ ،و٢١، وب١٠، وب١٢-ب١٣ والفقرة ب١٦ في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، فإن المنشأة التي تكون قد أثبتت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية وفقاً لهذا المعيار يجب عليها -أيضاً- الإفصاح عن مجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة ومجموع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة، مقسمة بين المبالغ التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والمبالغ التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر، لكل منشأة مطلوب تقديم تلك الإفصاحات عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

ب٢٨ تحدد الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ المعلومات التي يطلب من المنشأة الإفصاح عنها عندما تثبت المنشأة مكسبا أو خسارة من فقدان السيطرة على منشأة تابعة محسوبا وفقاً للفقرة ٢٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. وإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، فإن المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار يجب عليها الإفصاح عن الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يعود إلى إلغاء إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية في المنشأة التابعة السابقة في التاريخ الذي تم فيه فقدان السيطرة عليها.

الملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار.

تاريخ السريان والتحول

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي هي لفترة تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار في أول قوائم مالية لها مُعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥

"الإيراد من العقود مع العملاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥ وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولي سيكون اعتبارا من ٢٠١٨/١/١م. وتحث الهيئة الشركات على تطبيق هذا المعيار اعتبارا من ٢٠١٧/١/١م. ويمكنها بدلا من ذلك تطبيق معياري المحاسبة الدوليين اللذين حل محلهما (أي معيار المحاسبة رقم ١١ ومعيار المحاسبة رقم ١٨) والتفسيرات التابعة لهما بنسخها الصادرة من المجلس الدولي خلال الفترة التي تسبق التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥

الإيراد من العقود مع العملاء

الهدف

١ **الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.**

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١ فإن المبدأ الأساس لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تُثبت الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٣ يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص مشابهة وفي ظروف مشابهة.

٤ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو التزامات أداء) لها خصائص مشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الأثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على محفظة لن تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو التزامات الأداء) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

النطاق

٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

(أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(ب) عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"؛

(ج) الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ " الأدوات المالية"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛

(د) التبادلات غير النقدية بين منشآت في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. على سبيل المثال، هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقان على تبادل نفط للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن محددة مختلفة في الوقت المحدد.

٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف عقد تم إدراجه في الفقرة ٥) فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة في مقابل عوض. والطرف المقابل في العقد لا يكون عميلاً إذا كان هذا الطرف المقابل، على سبيل المثال، قد تعاقد مع المنشأة على أن يشارك في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر أو المنافع التي تنتج عن النشاط أو العملية (مثل تطوير أصل في ترتيب تعاون) بدلاً من الحصول على نتاج الأنشطة العادية للمنشأة.

٧ قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى مدرجة في الفقرة ٥.

(أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أجزاء من العقد، فعندئذ يجب على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على المنشاة أن تستبعد من سعر المعاملة مبلغ ذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد التي تم قياسها بشكل أولي وفقاً للمعايير الأخرى ويجب عليها تطبيق الفقرات ٧٣-٨٦ لتخصيص مبلغ سعر المعاملة الذي يتبقى (إن وجد) على كل التزام أداء ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة ٧(ب).

(ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيف يتم الفصل و/ أو القياس بشكل أولي لواحد أو أكثر من أجزاء العقد، عندئذ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس بشكل أولي لجزء (أو الأجزاء) للعقد.

٨ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالعقد مع عميل إذا كانت تلك التكاليف غير واقعة ضمن نطاق معيار آخر (أنظر الفقرات ٩١– ١٠٤). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها المتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

الإثبات

تحديد العقد

٩ يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهية، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛

(ب) بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛

(ج) بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛

(د) للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)؛

(هـ) من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل. وفي تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقا. وقد يكون مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعرياً (أنظر الفقرة ٥٢).

١٠ العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والالتزامات هي شأن قانوني. ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفهية أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر الأقاليم، والصناعات والمنشآت. إضافة لذلك، فإنها قد تختلف ضمن المنشأة (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشِئها.

١١ بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وعقود أخرى قد تتجدد تلقائيا على أساس دوري يتم تحديده في العقد. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

١٢ لغرض تطبيق هذا المعيار فإنه لا يوجد عقد إذا كان لكل طرف في العقد- من جانب واحد - حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم تنفيذه كلياً دون تعويض الطرف (أو الأطراف) الآخر. ويكون العقد غير منفذ كلياً إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:

(أ) لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها؛

(ب) لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي عوض في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

١٣ إذا استوفى عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقويم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى تغير مهم في الحقائق والظروف. على سبيل المثال، إذا كانت قدرة العميل على سداد العوض قد تدهورت -بشكل كبير، فإن المنشأة تقوم بإعادة تقويم ما إذا كان من المحتمل أن تُحصل المنشأة العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.

١٤ إذا كان عقد مع عميل غير مستوف للضوابط الواردة في الفقرة ٩، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقويم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة ٩ قد تم استيفاؤها لاحقاً.

١٥ عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ وتحصل المنشأة على العوض من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عندما يكون أي من الحدثين التاليين قد وقع:

(أ) لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد؛ أو

(ب) تم إنهاء العقد، والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.

١٦ يجب على المنشأة أن تُثبت العوض المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الأحداث الواردة في الفقرة ١٥ أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٩ لاحقاً (أنظر الفقرة ١٤). وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي يتم إثباته يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد العوض المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب أن يتم قياسه بمبلغ العوض المستلم من العميل.

تجميع العقود

١٧ يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه أو قريباً منه مع العميل نفسه (أو أطراف ذات علاقة بالعميل) والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:

(أ) يتم التفاوض بشأن العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو

(ب) يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو

(ج) السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام واحد بالأداء وفقاً للفقرات ٢٢- ٣٠.

تعديلات العقد

١٨ تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) يكون متفقاً عليه من قبل أطراف العقد. وفي بعض الصناعات والأقاليم، فإن تعديل العقد قد يوصف بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل. ويوجد تعديل للعقد عندما يتفق أطراف العقد على تعديل ينشئ إما حقوقاً والتزامات جديدة واجبة النفاذ أو يعدل حقوقاً والتزامات موجودة واجبة النفاذ لأطراف العقد. ويمكن الاتفاق على تعديل العقد خطياً، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة. وإذا لم يتفق أطراف العقد على تعديل العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم إلى حين الاتفاق على تعديل العقد.

١٩ قد يوجد تعديل للعقد رغم أن أطراف العقد بينهم نزاع حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو كان الأطراف قد اتفقوا على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بالتعديل واجبة النفاذ، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا اتفق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر فإنه يجب على المنشأة أن تقدر التغيير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقاً للفقرات ٥٠ - ٥٤ المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات ٥٦ - ٥٨ المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير.

٢٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل عندما يكون كلا الشرطين التاليين موجودين:

(أ) يزداد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها (وفقاً للفقرات ٢٦ - ٣٠).

(ب) يزداد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد المعين. على سبيل المثال، قد تعدل المنشأة أسعار البيع المستقلة للسلعة أو الخدمة الإضافية مقابل الحسم الذي يحصل عليه العميل، نظراً لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

٢١ إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان انهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ومبلغ العوض الذي يتم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد وفقاً للفقرة ٢٢(ب)) هو مجموع:

(١) العوض المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة، ولم يتم إثباته على أنه إيراد؛

(٢) العوض المتعهد به على أنه جزء من تعديل العقد.

(ب) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان جزءً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءً من التزام أداء واحد، تم استيفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد. ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس المنشأة للتقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء على أنه تعديل في الإيراد (إما على أنه زيادة أو تخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس استدراك متراكم).

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مجموعة من البندين (أ) و (ب) عندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن آثار التعديل على الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئياً) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

تحديد التزامات الأداء

٢٢ عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء:

(أ) سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل (أنظر الفقرة ٢٣).

٢٣ يكون لسلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء الضابطين التاليين:

(أ) كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٣٥ بأن تكون التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني.

(ب) وفقاً للفقرتين ٣٩ - ٤٠، فإن نفس الطريقة تستخدم لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة إلى العميل.

التعهدات في العقود مع العملاء

٢٤ يحدد العقد مع العميل عموماً وبشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الالتزامات بالأداء التي يتم تحديدها في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم بيانها صراحة في ذلك العقد. وهذا نظراً لأن عقداً ما مع عميل قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات صحيحة للعميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة إلى العميل.

٢٥ لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد. إن أداء تلك المهام لا يحول خدمة إلى العميل وقت أداء المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزام أداء.

السلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها

٢٦ تبعاً للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل الآتي، ولكن لا تقتصر عليه:

(أ) بيع سلع مصنعة من قبل المنشأة (على سبيل المثال مخزون منشأة مصنعة)؛

(ب) إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال سلعة منشأة بيع تجزئة)؛

(ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال تذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤ - ب٣٨)؛

(د) أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقديا لعميل؛

(هـ) تقديم خدمة الاستعداد لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال تحديثات غير محددة لبرامج يتم تقديمها على أساس عندما وإذا ما توفرت) أو جعل سلع أو خدمات متاحة للعميل لاستخدامها حالما وعندما يقرر العميل؛

(و) تقديم خدمة ترتيب إلى طرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤ - ب٣٨)؛

(ز) منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها في المستقبل يستطيع العميل إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية إلى فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة)؛

(ح) تشييد أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل؛

(ط) منح تراخيص (أنظر الفقرات ب٥٢ - ب٦٣ب)؛

(ي) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقا مهما، كما هو مبين في الفقرات ب٣٩ - ب٤٣).

٢٧ تعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون من الممكن تمييزها بذاتها)؛

(ب) تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة من الممكن تمييزه بذاته ضمن سياق العقد).

٢٨ يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقاً للفقرة ٢٧(أ) إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة الخردة أو بدلاً من ذلك الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية. ولبعض السلع أو الخدمات فقد يكون العميل قادراً على الانتفاع من السلعة أو الخدمة في حد ذاتها. ولسلع أو خدمات أخرى، قد يكون العميل قادراً على الانتفاع من تلك السلعة أو الخدمة فقط بالاشتراك مع موارد أخرى متاحة فوراً. والمورد المتاح فوراً هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى) أو مورد حصل العميل عليه بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي ستكون المنشأة قد قامت بتحويلها بالفعل إلى العميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. قد توفر العديد من العوامل دليلا على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة إما في حد ذاتها أو بالاشتراك مع موارد أخرى تتوفر فوراً. فعلى سبيل المثال، فإن حقيقة أن المنشأة تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل يدل على أن العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو بالاشتراك مع موارد أخرى تتوفر فوراً.

٢٩ عند تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل يمكن تحديدها بشكل منفصل عن بعضها وفقاً للفقرة ٢٧(ب))، فإن الهدف هو تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد ضمن سياق العقد هي تحويل كل من تلك السلع أو الخدمات بشكل منفرد، أو بدلا من ذلك تحويلها في شكل بند أو بنود مجمّعة مع بعضها تمثل السلع أو الخدمات المتعهد بها مدخلات له. وتتضمن العوامل التي تدل على أن تعهدين أو أكثر لتحويل سلع أو خدمات إلى العميل ليست قابلة للتحديد بشكل منفصل عن بعضها ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

(أ) أن المنشأة تقدم خدمة مهمة لدمج السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد في رزمة سلع أو خدمات لتمثل مجموعة المنتج أو المنتجات التي تعاقد العميل عليها. وبعبارة أخرى فإن المنشأة تستخدم السلع أو الخدمات على أنها مدخلات لإنتاج أو تقديم مجموعة المنتج أو المنتجات التي حددها العميل. وقد تتضمن مجموعة المنتج أو المنتجات أكثر من مرحلة أو عنصر أو وحدة.

(ب) أن سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر تعدِّل أو تكيف بشكل جوهري سلعة أو خدمة أخرى متعهد بها في العقد، أو أنه يتم تعديلها بشكل كبير من قبل سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في العقد.

(ج) أن السلع أو الخدمات تعتمد بدرجة عالية أو ترتبط بدرجة عالية مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبعبارة أخرى، فإن كل سلعة أو خدمة تتأثر بواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في العقد. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، فإن سلعتين أو خدمتين أو أكثر تتأثر بشكل جوهري ببعضها البعض لأن المنشأة لن تتمكن من الوفاء بتعهدها بتحويل كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات بشكل مستقل عن الأخرى.

٣٠ إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها فيجب على المنشأة جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد رزمة السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها. وفي بعض الحالات ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

الوفاء بالتزامات الأداء

٣١ **يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداً عندما (أو حالما) تفي المنشأة بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى عميل. ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عندما (أو حالما) يحصل العميل على سيطرة على ذلك الأصل.**

٣٢ لكل التزام أداء يتم تحديده وفقاً للفقرات ٢٢ – ٣٠، فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالالتزام بالأداء على مدى زمني (وفقاً للفقرات ٣٥ – ٣٧) أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن (وفقاً للفقرة ٣٨). وإذا لم تكن المنشأة تفي بالالتزام على مدى زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

٣٣ تعد السلع والخدمات أصولا، حتى ولو كان ذلك للحظة، عند استلامها واستخدامها (كما هو في حالة العديد من الخدمات). وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على- تقريباً - جميع المنافع المتبقية منه. تتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه. والمنافع من الأصل هي التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات الداخلة أو التوفير في التدفقات الخارجة) التي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

(أ) استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة)؛

(ب) استخدام الأصل لتعزيز قيمة الاصول الأخرى؛

(ج) استخدام الأصل لتسوية الالتزامات أو تخفيض المصروفات؛

(د) بيع الأصل أو مبادلته؛

(هـ) رهن الأصل للحصول على قرض؛

(و) الاحتفاظ بالأصل.

٣٤ عند تقويم ما إذا كان العميل قد حصل على سيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (أنظر الفقرات ب٦٤- ب٧٦).

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني

٣٥ تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى زمني، ولذلك فإنها تفي بالتزام الأداء وتثبت الإيرادات على مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط الآتية:

(أ) العميل يتلقى المنافع التي يقدمها أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء (أنظر الفقرتين ب٣ - ب٤)؛ أو

(ب) أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل (على سبيل المثال، الأعمال قيد التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل عند تشييد الأصل أو تحسينه (أنظر الفقرة ب٥)؛ أو

(ج) أداء المنشأة لا ينشئ أي أصل له استخدام بديل للمنشأة (أنظر الفقرة ٣٦) وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (أنظر الفقرة ٣٧).

٣٦ الأصل الذي ينشئه أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إما مقيدة تعاقديا من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال تشييد أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عمليا من توجيه الأصل فوراً في حالته المكتملة لاستخدام آخر. يتم تقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة عند نشأة العقد. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث تقويم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف العقد على تعديل للعقد يغير جوهريا الالتزام بالأداء. وتقدم الفقرات ب٦ - ب٨ إرشادات لتقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة.

٣٧ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد، بالإضافة إلى أي قوانين تنطبق على العقد، عند تقويم ما إذا كان لديها حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه وفقاً للفقرة ٣٥(ج). ولا يلزم أن يكون الحق في دفعة مقابل الأداء المكتمل بمبلغ محدد. وبالرغم من ذلك، في كل الأحوال خلال مدة العقد يجب أن يكون للمنشأة الحق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. وتقدم الفقرات ب٩ - ب١٣ إرشادات لتقويم وجود حق لها في دفعة ووجوب نفاذه وما إذا كان حق المنشأة في الدفعة سيخولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

٣٨ إذا لم يكن الوفاء بالتزام الأداء يتم على مدى زمني وفقاً للفقرات ٣٥- ٣٧ فإن المنشأة تفي بالالتزام بالأداء عند نقطة من الزمن. ولتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة فيها بالتزام الأداء فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١ - ٣٤. إضافة لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه:

(أ) للمنشأة حق حالي في دفعة مقابل الأصل – إذا كان العميل ملزماً حاليا بالسداد مقابل الأصل، فإن ذلك قد يشير عندئذ إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية من الأصل في المقابل.

(ب) للعميل حق قانوني في الأصل - قد يشير الحق القانوني إلى من هو الطرف الذي له القدرة على توجيه استخدام ما يقارب جميع المنافع المتبقية في الأصل والحصول عليها أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. لذلك، فإن تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بالحق القانوني في الأصل لمجرد الحماية ضد اخفاق العميل في السداد فإن حقوق المنشأة هذه لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

(ج) قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل - قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام ما يقارب جميع المنافع المتبقية في الأصل والحصول عليها أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تتوافق مع السيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات الأمانة فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة. وفي المقابل، فإنه في بعض اتفاقيات تقديم الفواتير وإيقاف الشحن، فإن المنشأة قد تحوز الأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات ب٦٤– ب٧٦ ، ب٧٧– ب٧٨ وب٧٩ - ب٨٢ إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء وترتيبات الأمانة وترتيبات تقديم الفواتير وإيقاف الشحن، على التوالي.

(د) يمتلك العميل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل -قد يشير تحويل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل إلى العميل إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، عند تقويم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به فإنه يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر تنشئ التزام أداء منفصل إضافة إلى الالتزام بالأداء بأن تحول الأصل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم توف بعد بالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

(هـ) يكون العميل قد قبل الأصل – قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول -على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. ولتقويم أثر الشرط التعاقدي لقبول العميل على متى يتم تحويل السيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٣ - ب٨٦.

قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء

٣٩ لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني وفقاً للفقرات ٣٥ - ٣٧ فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت الإيراد على مدى زمني بقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بذلك الالتزام بالأداء. والهدف عند قياس التقدم هو وصف أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي الوفاء بالتزام المنشأة بالأداء).

٤٠ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة. وفي نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة إعادة قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني.

طرق قياس التقدم

٤١ تتضمن الطرق المناسبة لقياس التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات ب١٤– ب١٩ إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء المكتمل بالتزام الأداء. وفي تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

٤٢ يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لم تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تضمِّن في قياس التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل عند الوفاء بذلك الالتزام بالأداء.

٤٣ يجب على المنشأة تحديث قياسها للتقدم مع تغير الظروف على المدى الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة الالتزام بالأداء. ومثل هذه التغيرات في قياس تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

القياسات المعقولة للتقدم

٤٤ يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداً مقابل التزام بالأداء تم الوفاء به على مدى زمني فقط إذا كان بإمكان المنشأة - بشكل معقول - قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء. ولن تكون المنشأة قادرة- بشكل معقول - على قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء إذا كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس التقدم.

٤٥ في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد) قد تكون المنشأة غير قادرة- بشكل معقول - على قياس نتيجة الالتزام بالأداء ولكن المنشأة تتوقع استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالالتزام بالأداء. في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداً فقط في حدود التكاليف التي تم تكبدها إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه - بشكل معقول - قياس نتيجة الالتزام بالأداء.

القياس

٤٦ عندما (أو حالما) يتم الوفاء بالتزام أداء يجب على المنشأة أن تُثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة (الذي يستثني تقديرات العوض المتغير التي تم تقييدها وفقاً للفقرات ٥٦ - ٥٨) إلى ذلك الالتزام بالأداء على أنه إيراد.

تحديد سعر المعاملة

٤٧ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات). قد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

٤٨ تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار جميع ما يلي:

(أ) العوض المتغير (أنظر الفقرات ٥٠ - ٥٥ و٥٩)؛

(ب) التقديرات المقيِّدة للعوض المتغير (أنظر الفقرات ٥٦ - ٥٨)؛

(ج) وجود مكون تمويلي مهم في العقد (أنظر الفقرات ٦٠ - ٦٥)؛

(د) العوض غير النقدي (أنظر الفقرات ٦٦- ٦٩)؛

(هـ) العوض واجب السداد إلى العميل (أنظر الفقرات ٧٠ - ٧٢).

٤٩ لغرض تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد الحالي وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

العوض المتغير

٥٠ إذا كان العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغا متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

٥١ يمكن أن يتغير مبلغ العوض نظراً للحسومات، أو التخفيضات، أو رد المبالغ، أو الاستحقاقات للشراء المستقبلي، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به - أيضاً – إذا كان حق المنشأة في العوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، سيكون مبلغ العوض متغيراً إذا ما تم إما بيع منتج مع حق الإرجاع أو التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على إنجاز معلم محدد.

٥٢ قد يكون التغير المتعلق بالعوض الذي يتعهد به العميل مبين صراحة في العقد. وإضافة إلى شروط العقد فإن العوض المتعهد به يعد متغيراً إن وجدت أي من الظروف التالية:

(أ) العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن ممارسات المنشأة التجارية المعتادة، أو سياساتها المنشورة أو إفادة محددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ عوض أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى، أنه يُتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً. وتبعاً للإقليم، أو الصناعة، أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه حسم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق للشراء المستقبلي.

(ب) تشير الحقائق والظروف الأخرى إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل، هي تقديم امتياز سعري للعميل.

٥٣ يجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين، اعتماداً على أي من الطريقتين ترى المنشأة أنها تتوقع أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة - القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ العوض الممكنة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرا مناسبا للعوض المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً - المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ العوض الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد). قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للعقد نتيجتان ممكنتان فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها).

٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة باتساق خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ العوض المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) المتاحة بشكل معقول للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ العوض الممكنة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ العوض المتغير - عادة – مشابهة – للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة اثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

التزامات برد مبلغ

٥٥ يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً برد مبلغ إذا استلمت المنشأة عوضاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك العوض إلى العميل. ويتم قياس الالتزام برد المبلغ بمبلغ العوض المستلم (أو المستحق التحصيل) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام رد المبلغ (والتغير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في **التزام عقد**) في نهاية كل فترة تقرير مقابل التغيرات في الظروف. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٢٠ - ب٢٧ للمحاسبة عن التزام رد المبلغ المتعلق بالبيع مع حق الإرجاع .

التقديرات المقيِّدة للعوض المتغير

٥٦ يجب على المنشأة أن تضمِّن بعضاً من أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدر في سعر المعاملة وفقاً للفقرة ٥٣ فقط بالقدر الذي يكون فيه من المحتمل بدرجة عالية ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما يتم لاحقاً اتضاح عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير.

٥٧ في تقويم ما إذا كان محتملاً بدرجة عالية ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما يتم لاحقاً اتضاح عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كلا من ترجيح وحجم العكس في الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد ترجيح أو حجم العكس في الإيراد أي من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، والاجتهاد أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم التأكد عن مبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن.

(ج) أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الآخر) ذات قيمة تنبؤيه محدودة.

(د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق عريض من الامتيازات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

(هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ العوض الممكنة.

٥٨ يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٦٣ للمحاسبة عن العوض الذي هو في شكل رسوم امتياز تستند إلى مبيعات أو تستند إلى الاستعمال التي تم التعهد بها في مقابل ترخيص الملكية الفكرية.

إعادة تقويم العوض المتغير

٥٩ يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تقويمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيدا) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغيرات في سعر المعاملة وفقاً للفقرات ٨٧ - ٩٠.

وجود مكون تمويل مهم في العقد

٦٠ يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل آثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمنا) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة مهمة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف فإن العقد يتضمن مكون تمويل مهم. وقد يوجد التمويل المهم بغض النظر عما إذا كان التعهد بالتمويل مبيناً صراحة في العقد أو مضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

٦١ الهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون التمويل المهم هو أن تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد نقدا مقابل تلك السلع أو الخدمات عندما (أو حالما) يتم تحويلها إلى العميل (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقويم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل مهما للعقد، بما في ذلك كلا ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها؛

(ب) الأثر المشترك للعنصرين التاليين معا:

(١) طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات؛

(٢) أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

٦٢ بالرغم من التقويم الوارد في الفقرة ٦١، فإن العقد مع العميل سوف لن يكون متضمناً لمكون تمويل مهم إذا وجدت أي من العوامل التالية:

(أ) أن يكون العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدما وأن يكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

(ب) إذا كان مبلغ مهم من العوض المتعهد به من العميل متغيراً وكان مبلغ وتوقيت ذلك العوض يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع - تقريباً- لسيطرة العميل أو المنشأة (على سبيل المثال، إذا كان العوض رسوم امتياز تستند إلى المبيعات).

(ج) أن الفرق بين العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة ٦١) ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل بالنسبة لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق. على سبيل المثال، فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية من عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل كاف.

٦٣ كوسيلة عملية، فإنه لا يلزم المنشأة تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل آثار مكون تمويل مهم إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل مقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

٦٤ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١ عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون تمويل مهم يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وذلك المعدل يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الذي يحصل على التمويل في العقد وأي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها في العقد. قد تكون المنشأة قادرة على تحديد ذلك المعدل بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للعوض المتعهد به إلى السعر الذي يدفعه العميل نقدا مقابل السلع أو الخدمات عند (أو حالما) يتم تحويلها إلى العميل. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم مقابل التغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقويم مخاطر ائتمان العميل).

٦٥ يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (دخل الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل. ويتم إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به إثبات أصل العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام العقد عند المحاسبة عن العقد مع العميل.

العوض غير النقدي

٦٦ لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي فإنه يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بعوض غير نقدي) بالقيمة العادلة.

٦٧ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) مقابل العوض.

٦٨ قد تختلف القيمة العادلة للعوض غير النقدي بسبب شكل العوض (على سبيل المثال، تغير في سعر سهم يكون للمنشأة حق في استلامه من العميل). وإذا تغيرت القيمة العادلة للعوض غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل العوض فقط (على سبيل المثال، أن القيمة العادلة يمكن أن تختلف نظراً لأداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٨.

٦٩ إذا قدم العميل سلعا أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة أن تُقوِّم ما إذا كانت تحصل على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها عوض غير نقدي مستلم من العميل.

العوض الواجب السداد للعميل

٧٠ يتضمن العوض الواجب السداد للعميل المبالغ النقدية التي تسددها المنشأة أو تتوقع أن تسددها إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن العوض الواجب السداد إلى العميل أيضاً استحقاقات الشراء المستقبلية أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يكن السداد إلى العميل يتم مقابل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها (كما هو موضح الفقرات ٢٦ - ٣٠) يحولها العميل إلى المنشأة. وإذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغا متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقويم ما إذا كان العوض المتغير مقيداً) وفقاً للفقرات ٥٠ - ٥٨.

٧١ إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من العميل من الممكن تمييزها بذاتها فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ العوض الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها التي تستلمها المنشأة من العميل، فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير – بشكل معقول – القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

٧٢ ومن ثم، إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل تتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في سعر المعاملة فيجب على المنشأة أن تثبت التخفيض في الإيراد عندما (أو حالما) يقع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقاً:

(أ) تقوم المنشأة بإثبات إيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل؛

(ب) تسدد المنشأة أو تتعهد بسداد العوض (حتى ولو كان السداد مشروطا بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمنياً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

٧٣ **الهدف عند تخصيص سعر المعاملة هو أن تقوم المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) بمبلغ يصف مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.**

٧٤ لتحقيق هدف التخصيص، فإنه يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقاً للفقرات ٧٦-٨٠، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٨١ – ٨٣ (لتخصيص الحسومات) والفقرات ٨٤ – ٨٦ (لتخصيص العوض الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

٧٥ لا تنطبق الفقرات ٧٦ – ٨٦ إذا كان في العقد التزام أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات ٨٤ - ٨٦ قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بتحويل سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المحددة على أنها التزام أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) وكان العوض المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التخصيص الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

٧٦ لتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تحدد سعر البيع المستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لكل التزام أداء مبين في العقد وتخصيص سعر المعاملة بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة تلك.

٧٧ سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للرصد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين. والسعر المبين تعاقديا أو المبين في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٧٨ عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة المحقق لهدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣. وعند تقدير سعر مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة للمنشأة بشكل معقول. وفي قيامها بذلك فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بشكل متسق في الظروف المشابهة.

٧٩ تتضمن الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسعة أو خدمة ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

(أ) منهج التقويم المعدل للسوق - بإمكان المنشأة تقويم السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راغباً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك الأسلوب أيضاً الرجوع إلى أسعار من منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة.

(ب) منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش - بإمكان المنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ومن ثم إضافة هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة.

(ج) منهج القيمة المتبقية - يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة، وفقاً للفقرة ٧٨، أن تستخدم منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء الضوابط التالية:

(١) تبيع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في الوقت نفسه أو قريباً منه) مقابل نطاق عريض من المبالغ (أي أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظراً لأنه لا يمكن تمييز سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للرصد)؛ أو

(٢) لم تحدد المنشأة بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

٨٠ قد تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة ومن ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية. وعندما تستخدم المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان تخصيص سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدرة تلك متسقا مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة ٧٨.

تخصيص الحسم

٨١ يحصل العميل على حسم مقابل شراء رزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن العوض المتعهد به في العقد. وباستثناء عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للرصد وفقاً للفقرة ٨٢ على أن الحسم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع التزامات الأداء في العقد، فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم بالتناسب مع جميع التزامات الأداء في العقد. وتخصيص الحسم بالتناسب في تلك الحالات هو نتيجة قيام المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لالتزامات الأداء.

٨٢ يجب على المنشأة أن تخصص الحسم بكامله لالتزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس لجميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) المنشأة تبيع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل رزمة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها) في العقد على أساس أنها قائمة بذاتها.

(ب) المنشأة أيضاً تبيع بانتظام على –أساس مستقل –رزمة (أو رزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها بحسم من أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل رزمة.

(ج) الحسم الذي يخص كل رزمة سلع أو خدمات الموضح في الفقرة ٨٢(ب) هو - تقريباً – نفس الحسم الذي في العقد وتحليل السلع أو الخدمات في كل رزمة يقدم دليلا قابلاً للرصد على الالتزام بالأداء (أو الالتزامات بالأداء) الذي ينتمي إليه كامل الحسم في العقد.

٨٣ إذا تم تخصيص كامل الحسم على التزام أداء أو أكثر في العقد وفقاً للفقرة ٨٢ فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقاً للفقرة ٧٩(ج).

تخصيص العوض المتغير

٨٤ قد يكون العوض المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءً محدداً من العقد، مثل أي مما يلي:

(أ) التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة متوقفة على قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة)؛ أو

(ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر ولكن ليس جميع السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها التي تشكل جزءً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) (على سبيل المثال، سوف يزيد العوض المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس الحركة في مؤشر تضخم محدد).

٨٥ يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة في ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها تشكل جزءً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق تحديدا بجهود المنشأة للوفاء بالالتزام بالأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالالتزام بالأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها)؛

(ب) أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله على الالتزام بالأداء أو على السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ عند الأخذ في الحسبان جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.

٨٦ يجب تطبيق متطلبات التخصيص الواردة في الفقرات ٧٣ - ٨٣ على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥.

التغيرات في سعر المعاملة

٨٧ يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

٨٨ يجب على المنشأة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء في العقد على نفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التخصيص عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب إثبات المبالغ التي يتم تخصيصها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

٨٩ يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس إلى جميع، التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة تشكل جزءً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥ المتعلقة بتخصيص العوض المتغير.

٩٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل العقد وفقاً للفقرات ١٨-٢١. وبالرغم من ذلك، في حالة التغير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٨٧-٨٩ لتخصيص التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغير في سعر المعاملة يخص مبلغ عوض متغير متعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم وفقاً للفقرة ٢١(أ).

(ب) في جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠ فإنه يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء في العقد المعدل (أي الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً فوراً بعد التعديل).

تكاليف العقد

التكاليف الإضافية للحصول على عقد

٩١ **يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف.**

٩٢ التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).

٩٣ يجب إثبات تكاليف الحصول على عقد، التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

٩٤ كوسيلة عملية يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة إطفاء الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم خلاف ذلك بإثباته هي سنة واحدة أو اقل.

تكاليف الوفاء بعقد

٩٥ **إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة") فيجب على المنشأة أن تُثبت أصلاً من التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي الضوابط التالية:**

(أ) التكاليف تتعلق بشكل مباشر بعقد أو عقد متوقع بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم تتم الموافقة عليه بعد)؛

(ب) التكاليف تحقق أو تحسن موارد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات بالأداء في المستقبل؛

(ج) من المتوقع استرداد التكاليف.

٩٦ للتكاليف المتكبدة في الوفاء بعقد مع عميل التي تقع ضمن نطاق معيار آخر، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك التكاليف وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

٩٧ تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أياً مما يلي:

(أ) العمل المباشر (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل)؛

(ب) المواد المباشرة (على سبيل المثال، اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل)؛

(ج) تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في تنفيذ العقد)؛

(د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد؛

(هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

٩٨ يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

(أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة تقويم تلك التكاليف وفقاً للفقرة ٩٧)؛

(ب) تكاليف المواد أو العمل أو الموارد الأخرى المهدرة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد؛

(ج) التكاليف التي تتعلق بالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو التزامات الأداء التي تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)؛

(د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

الإطفاء والهبوط

٩٩ يجب أن يتم إطفاء الأصل الذي تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ على أساس منتظم يكون متسقاً مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يكون الأصل متعلقا بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد محدد متوقع (كما هو موضح في الفقرة ٩٥ (أ)).

١٠٠ يجب على المنشأة أن تُحدِّث الإطفاء ليعكس التغير المهم في توقيت المنشأة المتوقع لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ومثل هذا التغير تجب المحاسبة عنه على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٠١ يجب على المنشأة أن تُثبت خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة فقط بالقدر الذي يكون فيه المبلغ الدفتري لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ يتجاوز:

(أ) المبلغ المتبقي من العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحاً منه؛

(ب) التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم السلع أو الخدمات التي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات (انظر الفقرة ٩٧).

١٠٢ لأغراض تطبيق الفقرة ١٠١ لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٨ عن تقييد تقديرات العوض المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار مخاطر ائتمان العميل.

١٠٣ قبل أن تقوم المنشأة بإثبات خسارة هبوط لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت أي خسارة هبوط للأصول التي تتعلق بالعقد التي تم إثباتها وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨). وبعد تطبيق اختبار الهبوط الوارد في الفقرة ١٠١، فإنه يجب على المنشأة تضمين مبلغ الأصل الدفتري الناتج المثبت وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ في المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

١٠٤ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة عكساً لبعض أو كل خسارة الهبوط المثبتة سابقاً وفقاً للفقرة ١٠١ عندما لا تعود ظروف الهبوط موجودة أو أن تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفتري للأصل بعد زيادته المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الإطفاء) لو لم يكن قد تم إثبات خسارة هبوط في السابق.

العرض

١٠٥ **عندما يقوم أي من طرفي العقد بأداء بموجبه، فإنه يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة ودفعة العميل. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصيل.**

١٠٦ إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر). إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة مقابله على عوض من العميل (أو أن يكون مبلغ العوض مستحقا).

١٠٧ إذا قامت المنشأة بالأداء من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض أو قبل أن يكون السداد مستحقا، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل عقد، باستثناء أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل. وأصل العقد هو حق المنشأة في عوض مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل. ويجب على المنشأة أن تُقوِّم أصل العقد لمعرفة الهبوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب قياس الهبوط في قيمة أصل العقد، وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (أنظر الفقرة ١١٣(ب)).

١٠٨ المبلغ المستحق التحصيل هو الحق غير المشروط للمنشأة في العوض. ويكون الحق في العوض غير مشروط إذا كان مرور الوقت فقط مطلوبا قبل أن يصبح سداد ذلك العوض مستحقا. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بإثبات مبلغ مستحق التحصيل إذا كان لها حق حالي في دفعة حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يخضع للرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن المبلغ المستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وعند الإثبات الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ومبلغ الإيراد المثبت المقابل له يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة هبوط).

١٠٩ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل العقد" و"التزام العقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفا بديلا لمصطلح أصل العقد فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل وأصول العقد.

الإفصاح

١١٠ **الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:**

(أ) عقودها مع العملاء (أنظر الفقرات ١١٣-١٢٢)؛

(ب) الاجتهادات المهمة، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (أنظر الفقرات ١٢٣-١٢٦)؛

(ج) أي أصول يتم إثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ (أنظر الفقرتين ١٢٧- ١٢٨).

١١١ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز الذي يتم على كل من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية كبيرة من تفصيل غير مهم أو تجميع بنود لها - تقريباً – خصاص مختلفة.

١١٢ لا يلزم المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقاً لمعيار آخر.

العقود مع العملاء

١١٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل وفقاً لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى؛

(ب) أي خسائر هبوط مثبتة (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩) على أي مبالغ مستحقة التحصيل أو أصول عقد ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

تفصيل الإيراد

١١٤ يجب على المنشأة أن تفصل الإيراد المثبت من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٧ - ب٨٩ عند اختيار الأصناف لاستخدامها لتفصيل الإيراد.

١١٥ بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد المفصل (وفقاً للفقرة ١١٤) ومعلومات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

أرصدة العقد

١١٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل وأصول العقد والتزامات العقد من العقود مع العملاء إذا لم تكن خلاف ذلك قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل؛

(ب) الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمناً في رصيد التزام العقد في بداية الفترة؛

(ج) الإيراد المثبت في فترة التقرير من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

١١٧ يجب على المنشأة أن توضح علاقة توقيت الوفاء بالتزاماتها بالأداء (أنظر الفقرة ١١٩(أ)) بالتوقيت المعتاد للسداد (أنظر الفقرة ١١٩(ب)) والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من أصل العقد والتزام العقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

١١٨ يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل العقد والتزام العقد خلال فترة التقرير. ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية والمعلومات الكمية. تشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من أصول العقد والتزامات العقد أياً مما يلي:

(أ) التغيرات بسبب تجميع الأعمال؛

(ب) التعديلات المستدركة المتراكمة في الإيراد التي تؤثر على أصل العقد أو التزام العقد المقابل للإيراد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن تغير في قياس التقدم، أو تغير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيدا) أو تعديل عقد؛

(ج) الهبوط في قيمة أصل عقد؛

(د) تغيير في الإطار الزمني لحق في عوض ليصبح غير مشروط (أي لأصل عقد لتتم إعادة تصنيفه إلى مبلغ مستحق التحصيل)؛

(هـ) تغيير في الإطار الزمني لالتزام أداء ليتم الوفاء به (أي لإثبات الإيراد الناشئ عن التزام عقد).

التزامات الأداء

١١٩ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات عن التزاماتها بالأداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

(أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو حالما يتم تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بالتزامات الأداء في ترتيب تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن؛

(ب) شروط السداد المهمة (على سبيل المثال، متى يكون السداد في العادة مستحقا، وما إذا كان في العقد مكون تمويل مهم، وما إذا كان مبلغ العوض متغيراً، وما إذا كان تقدير العوض المتغير في العادة مقيداً وفقاً للفقرات ٥٦ - ٥٨)؛

(ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي التزامات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي إذا كانت المنشأة تعمل كوكيل)؛

(د) الالتزامات مقابل المرتجعات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة؛

(هـ) أنواع الضمانات والالتزامات ذات العلاقة.

سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية

١٢٠ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالأداء المتبقية:

(أ) مجموع مبلغ سعر المعاملة المخصص للالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية فترة التقرير؛

(ب) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تثبت المبلغ المفصح عنه وفقاً للفقرة ١٢٠(أ)على أنه إيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:

(١) على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية؛ أو

(٢) باستخدام المعلومات النوعية.

١٢١ كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة ١٢٠ لالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليين:

(أ) أن يكون الالتزام بالأداء جزءً من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل؛ أو

(ب) أن تكون المنشأة تقوم بإثبات الإيراد من الوفاء بالالتزام بالأداء وفقاً للفقرة ب١٦.

١٢٢ يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ١٢١ وما إذا كان أي عوض من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة، وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في المعلومات التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٢٠. فعلى سبيل المثال، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للعوض المتغير تكون مقيدة (أنظر الفقرات ٥٦-٥٨).

الاجتهادات المهمة في تطبيق هذا المعيار

١٢٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل مهم على تحديد مبلغ وتوقيت الإيرادات من العقود مع العملاء. وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاجتهادات والتغييرات في الاجتهادات التي تستخدم في تحديد كل من:

(أ) توقيت الوفاء بالتزامات الأداء (أنظر الفقرتين ١٢٤– ١٢٥)؛

(ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على التزامات الأداء (أنظر الفقرة ١٢٦).

تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

١٢٤ لالتزامات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدى زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

(أ) الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد (على سبيل المثال وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق)؛

(ب) توضيح لماذا تقدم الطرق المستخدمة وصفاً صادقاً لتحويل السلع أو الخدمات.

١٢٥ لالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند تقويم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء

١٢٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات عن الطرق، والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

(أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير العوض المتغير، وتعديل العوض مقابل آثار القيمة الزمنية للنقود وقياس العوض غير النقدي؛

(ب) تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً؛

(ج) تخصيص سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتخصيص الحسومات والعوض المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقا)؛

(د) قياس الالتزامات مقابل المرتجعات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة.

الأصول المثبتة من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

١٢٧ يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاجتهادات التي تم القيام بها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥)؛

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الإطفاء لكل فترة تقرير.

١٢٨ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الختامية للأصول المثبتة من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥) حسب الصنف الرئيس للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد)؛

(ب) مبلغ الإطفاء وأي خسائر هبوط أُثبتت في فترة التقرير.

الوسائل العملية

١٢٩ إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرتين ٦٣(عند وجود مكون تمويل مهم) أو الفقرة ٩٤ عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار

العقد	اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ
أصل عقد	حق المنشأة في عوض مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى **العميل** عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).
التزام عقد	التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى **العميل** تكون المنشأة مقابلها قد حصلت على عوض (أو أن يكون المبلغ مستحقاً) من العميل.
العميل	طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة مقابل عوض
الدخل	الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.
التزام الأداء	تعهد في عقد مع **العميل** لتحويل أي من الآتي إلى **العميل**: (أ) سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو (ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.
الإيراد	**الدخل** الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة.
سعر بيع مستقل (لسلعة أو خدمة)	السعر الذي ستبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى **العميل**.
سعر المعاملة (لعقد مع العميل)	مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى **العميل**، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١ – ٩٢١ وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من المعيار.

ب١ تم تنظيم إرشادات التطبيق هذه في الفئات التالية:

(أ) التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني (الفقرات ب ٢ - ب ١٣)؛

(ب) طرق قياس التقدم باتجاه الوفاء الكامل بالتزام الأداء (الفقرات ب ١٤ - ب١٩)؛

(ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات ب٢٠ - ب٢٧)؛

(د) الضمانات (الفقرات ب٢٨ - ب٣٣)؛

(هـ) اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل (الفقرات ب٣٤ - ب٣٨)؛

(و) خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية (الفقرات ب٣٩ - ب٤٣)؛

(ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات ب٤٤ - ب٤٧)؛

(ح) الأتعاب المدفوعة مقدما غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة)(الفقرات ب٤٨ - ب٥١)؛

(ط) منح التراخيص (الفقرات ب٥٢ - ب٦٣ب)؛

(ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات ب٦٤ - ب٧٦)؛

(ك) ترتيبات الأمانة (الفقرات ب٧٧ - ب٧٨)؛

(ل) ترتيبات تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن (الفقرات ب٧٩ - ب٨٢)؛

(م) قبول العميل (ب٨٣ - ب٨٦)؛

(ن) الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرات ب٨٧ - ب٨٩).

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني

ب٢ وفقاً للفقرة ٣٥ فإن التزام الأداء يتم الوفاء به على مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

(أ) يتلقى العميل المنافع المقدمة من أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء (أنظر الفقرتين ب٣ - ب٤)؛ أو

(ب) ينشئ أداء المنشأة أصلا أو يحسنه (على سبيل المثال الأعمال قيد التنفيذ) التي يسيطر عليها العميل في الوقت نفسه الذي يتم في تشييد الأصل أو تحسينه (أنظر الفقرة ب٥)؛ أو

(ج) لا ينشئ أداء المنشأة أصلا له استخدام بديل للمنشأة (أنظر الفقرات ب٦ - ب٨) وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (أنظر الفقرات ب٩ - ب١٣).

استلام واستهلاك منافع أداء المنشأة في الوقت نفسه (الفقرة ٣٥ (أ))

ب٣ في بعض أنواع التزامات الأداء، فإن تقويم ما إذا كان العميل يتلقى منافع من أداء المنشأة حالما قامت المنشأة بالأداء ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه حالما يتم تلقيها سوف يكون واضحاً. تشمل الأمثلة الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده فوراً.

ب٤ للأنواع الأخرى من التزامات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد فوراً ما إذا كان العميل يتلقى المنافع المقدمة من أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء. وفي تلك الحالات فإن التزام الأداء يتم الوفاء به على مدى زمني إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد – تقريباً – أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه إذا كانت تلك المنشأة الأخرى ستفي بالالتزام بالأداء المتبقي تجاه للعميل. وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد - تقريباً – أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه فإنه يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

(أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي بخلاف ذلك تمنع المنشأة من تحويل الالتزام بالأداء المتبقي إلى منشأة أخرى؛

(ب) تفترض أن المنشأة الأخرى التي ستفي بالالتزام بالأداء المتبقي لن تمتلك منفعة أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً والذي سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا كان الالتزام بالأداء سيتم تحويله إلى منشأة أخرى.

العميل يسيطر على الأصل حالما يتم إنشاؤه أو تحسينه (الفقرة ٣٥(ب))

ب٥ عند تحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل حالما يتم إنشاؤه أو تحسينه وفقاً للفقرة ٣٥(ب)، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١ - ٣٤ و٣٨. والأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال أصل الأعمال قيد التنفيذ) يمكن أن يكون إما ملموسا أو غير ملموس.

أداء المنشأة لا ينشئ أصلا له استخدام بديل (الفقرة ٣٥ (ج))

ب٦ عند تقدير ما إذا كان للأصل استخدام بديل وفقاً للفقرة ٣٦ فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام فوراً بتوجيه الأصل لاستخدام آخر، مثل بيعه إلى عميل مختلف. إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل لا يعد اعتباراً له علاقة بتقدير ما إذا كانت المنشأة قادرة فوراً على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

ب٧ يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر أساسا فيما يتعلق بأن لا يكون للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشأة. ويكون القيد التعاقدي أساسا إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر. وفي المقابل لا يكون القيد التعاقدي أساسا إذا، على سبيل المثال، كان الأصل قابلاً – بدرجة كبيرة – لمبادلته بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة لم تكن خلاف ذلك ليتم تكبدها فيما يتعلق بذلك العقد.

ب٨ المحدد العملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر يكون موجودا إذا كانت المنشأة ستتكبد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل للاستخدام الآخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة نظراً لأن المنشأة إما أنها ستتكبد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنه فقط سيكون بمقدورها بيع الأصل بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة محدودة عمليا من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

الحق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة ٣٥(ج))

ب٩ وفقاً للفقرة ٣٧ فإن للمنشأة حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة حق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل مقابل أدائها المكتمل حتى تاريخه في حالة إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالأداء كما هو متعهد به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر بيع السلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالالتزام بالأداء

زائدا هامش ربح معقول) وليس مجرد تعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح إذا كان سيتم انهاء العقد. ولا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش ربح معقول هامش الربح المتوقع إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد يعكس بشكل معقول حدود أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) العقد؛ أو

(ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

ب١٠ لا يلزم أن يكون حق المنشأة في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه حقا حاليا غير مشروط في دفعة. وفي العديد من الحالات يكون للمنشأة حق غير مشروط في دفعة فقط عند معلم محدد متفق عليه أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وعند تقويم ما إذا كانت المنشأة لها حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بدفعة مقابل الأداء التام حتى تاريخه إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

ب١١ في بعض العقود قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد. وإذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له حق في إنهاء العقد في ذلك الوقت (بما في ذلك عند عدم أداء العميل لالتزاماته حسب ما تم التعهد به) فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد العوض المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الحالات فإن للمنشأة حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء التزاماته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).

ب١٢ عند تقدير وجود حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ومدى وجوب نفاذ ذلك الحق فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تتمم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقدير:

(أ) ما إذا كان التشريع أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية تخول المنشأة حقا في دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في العقد مع العميل؛ أو

(ب) ما إذا كانت السابقة القانونية ذات الصلة تشير إلى أن حقوقاً مشابهة في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

(ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار نفاذ حق في دفعة قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب النفاذ في تلك البيئة القانونية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حق في دفعة في عقود مشابهة فإن المنشأة تستمر في أن يكون لها حق في دفعة حتى تاريخه إذا بقي حقها في دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه، في العقد مع العميل، واجب النفاذ.

ب١٣ الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد لا يشير بالضرورة إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد في عقد يحدد توقيت ومبلغ العوض الواجب السداد من قبل العميل إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلا على حق المنشأة في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك، على سبيل المثال، نظراً لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك العوض الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

طرق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء

ب١٤ تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدى زمني وفقاً للفقرات ٣٥ - ٣٧ ما يلي:

(أ) طرق المخرجات (أنظر الفقرات ب١٥ - ب١٧)؛

(ب) طرق المدخلات (أنظر الفقرتين ب١٨ - ب ١٩).

طرق المخرجات

ب١٥ تثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة حتى تاريخه، للعميل، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقا مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، والمعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، والوقت المنصرف والوحدات المنتجة أو المسلمة. وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس تقدمها فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تبين بصدق أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات بيانا صادقا لأداء المنشأة إذا أخفق المخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال فإن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة لا تبين بصدق أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء إذا كان أداء المنشأة، في نهاية فترة التقرير، قد أنتج عملا قيد التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل لم يتم تضمينها في قياس المخرج.

ب١٦ كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في عوض من العميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة) فإنه يجوز للمنشأة إثبات إيراد بالمبلغ الذي للمنشأة حق بتقديم فاتورة به.

ب١٧ إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

طرق المدخلات

ب١٨ تثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام أداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنصرف أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها قد تم صرفها بانتظام طوال فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

ب١٩ أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تصف، وفقاً لهدف القياس الوارد في الفقرة ٣٩، أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يكون مطلوبا تعديل قياس التقدم في الحالات التالية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالالتزام بالأداء. فعلى سبيل المثال، المنشأة لا تثبت إيراداً على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد المهدرة أو العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بالتزام الأداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة ليست تناسبية مع تقدم المنشأة في الوفاء بالالتزام بالأداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون تعديل طريقة المدخل لإثبات الإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال فإن وصفاً صادقاً لأداء المنشأة قد يكون بإثبات الإيراد بمبلغ مساوٍ لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء إذا كانت المنشأة تتوقع عند بدء العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط التالية:

(١) السلعة لا يمكن تمييزها بذاتها؛

(٢) من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل؛

(٣) تكلفة السلعة المحولة تعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بالالتزام بالأداء بالكامل؛

(٤) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل وفقاً للفقرات ب٣٤-ب٣٨).

البيع مع حق الإرجاع

ب٢٠ في بعض العقود تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام أي مجموعة مما يلي:

(أ) رد العوض المدفوع كاملا أو جزئياً؛

(ب) استحقاق مستقبلي يمكن تطبيقه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة؛

(ج) منتج آخر في المقابل.

ب٢١ للمحاسبة عن تحويل منتجات مع حق الإرجاع (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون قابلة لرد المبلغ) فيجب على المنشأة أن تُثبت جميع ما يلي:

(أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، فإن الإيراد لا يتم إثباته مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها)؛

(ب) التزام رد المبلغ؛

(ج) أصل (وتعديل مقابل في تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

ب٢٢ لا تجوز المحاسبة عن تعهد المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول منتج يتم رده خلال الفترة على أنه التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.

ب٢٣ يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٧ - ٧٢ (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالتقديرات المقيِّدة للعوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٨) لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستثناء المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). ولأي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها فلا يجوز للمنشأة إثبات إيراد عندما تحول منتجات إلى العملاء ولكن يجب عليها إثبات تلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ. ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة تحديث تقويمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة وإجراء تغيير في المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في مبلغ الإيراد المثبت.

ب٢٤ يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد. ويجب على المنشأة أن تُثبت التعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ب٢٥ يجب – بشكل أولي – أن يتم قياس الأصل المثبت مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد، بالرجوع إلى المبلغ الدفتري السابق للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرجعة للمنشأة). وفي نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام بالرد.

ب٢٦ لا تعد التبادلات من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو حجم مقابل لون أو حجم آخر) لا تعد مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.

ب٢٧ العقود التي قد يقوم فيها العميل بإرجاع منتج به عيب مقابل منتج يؤدي وظيفته يجب تقويمها وفقاً للإرشادات بشأن الضمانات الواردة في الفقرات ب٢٨ - ب٣٣.

الضمانات

ب٢٨ من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقاً للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة) ضمانا متصلا ببيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافا كبيرا تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تقدم للعميل تأكيدا على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها. وتزود ضمانات أخرى العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها.

ب٢٩ عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل (على سبيل المثال، نظراً لأن الضمان يتم تسعيره والتفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يكون خدمة من الممكن تمييزها بذاتها نظراً لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. في تلك الحالات يجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء وفقاً للفقرات ٢٢ - ٣٠ وتخصص جزءً من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك وفقاً للفقرات ٧٣ - ٨٦.

ب٣٠ عندما لا يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزء من الضمان المتعهد به يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها.

ب٣١ عند تقدير ما إذا كان الضمان يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل مثل:

(أ) ما إذا كان الضمان مطلوبا بموجب القانون – إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب القانون بتقديم ضمان فإن وجود ذلك القانون يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس التزام أداء نظراً لأن مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات بها عيوب.

(ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان – فكلما كانت فترة التغطية أطول، كلما كان أكثر ترجيحاً أن يكون الضمان المتعهد به التزام أداء نظراً لأن الأكثر ترجيحاً هو أن يقدم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج يلتزم بمواصفات متفق عليها.

(ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها - إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم ضمان ملتزم بالمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب)، فمن غير المحتمل عندئذ أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.

ب٣٢ إذا كان الضمان أو جزء من الضمان يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بان المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد وضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تقدر بشكل معقول - أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن كلا الضمانين معاً على أنهما التزام أداء واحد.

ب٣٣ القانون الذي يتطلب بأن تدفع المنشأة تعويضاً، إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً، لا ينشئ التزام أداء. فعلى سبيل المثال، قد تبيع منشأة مصنعة منتجات في إقليم يُحمِّل القانون فيه المنشأة المصنعة المسؤولية عن أي اضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة لا تنشئ التزام أداء. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

ب٣٤ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهدها للعميل يعد التزام أداء بأن تقدم المنشأة ذاتها السلع أو الخدمات (أي أن المنشأة هي الأصيل) او أن ترتب لتقديم تلك السلع أو الخدمات من خلال الطرف الآخر (أي أن المنشأة هي الوكيل). وتحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أو وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل. والسلعة أو الخدمة المحددة هي سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها (أو رزمة من السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها) سيتم تقديمها للعميل (انظر الفقرات ٢٧-٣٠). وإذ تضمن العقد مع العمل أكثر من سلعة أو خدمة محددة، فإن المنشأة قد تكون أصيلا فيما يتعلق ببعض السلع أو الخدمات المحددة، وتكون وكيلاً فيما يتعلق بالبعض الآخر.

ب٣٤أ لتحديد طبيعة تعهدها (كما تم توضيحه في الفقرة ب٣٤) فإنه يجب على المنشأة ما يلي:

(أ) تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل (والتي قد تكون على سبيل المثال الحق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها من خلال طرف آخر (انظر الفقرة ٢٦))؛

(ب) تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر (كما تم توضيحه في الفقرة ٣٣) على كل سلعة أو خدمة محددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ب٣٥ تكون المنشأة هي الأصيل إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تسيطر بالضرورة على السلعة المحددة إذا كانت المنشأة تحصل على الملكية القانونية لتلك السلعة للحظة فقط قبل أن يتم تحويل الملكية القانونية إلى العميل. وقد تفي المنشأة التي تعد هي الطرف الأصيل بالتزامها بالأداء لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرفاً آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) لكي يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها.

ب٣٥أ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات للعميل، فإن المنشأة التي تعد الطرف الأصيل هي التي تحصل على السيطرة على أي مما يلي:

(أ) السلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، والتي سيتم تحويلها بعد ذلك إلى العميل.

(ب) الحق في خدمة سيتم أداؤها من قبل الطرف الآخر، والتي تعطي المنشأة القدرة على توجيه الطرف الآخر لتقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

(ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر (انظر الفقرة ٢٩(أ)) في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقد عليها العميل، فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل. وذلك لأن المنشأة تحصل أولاً على السيطرة على المدخلات للسلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الطرف الآخر) ثم توجه استخدامها لإيجاد المنتج المجمَّع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

ب٣٥ب عندما تفي المنشأة التي تعد أصيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)، فإنها تثبت الإيراد بالمبلغ الإجمالي للعوض التي تتوقع أن يكون لها حق فيه في مقابل مبادلة السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها.

ب٣٦ تُعَدّ المنشأة وكيلاً إذا كان التزامها بالأداء هو أن ترتب لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة من قبل طرف آخر. ولا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلاً على السلعة أو الخدمة المحددة التي يتم تقديمها من قبل طرف آخر قبل أن يتم تحويلها إلى العميل. وعندما تفي المنشأة التي تعد وكيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)، فإن المنشأة تثبت إيراداً بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل تقديم الطرف الآخر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها هي صافي مبلغ العوض الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر العوض المستلم مقابل السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

ب٣٧ تتضمن المؤشرات بأن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل (ومن ثم تعد هي الأصيل (انظر الفقرة ب٣٥)) ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسؤولية الرئيسية عن وفاء السلعة أو الخدمة بالمواصفات التي حددها العميل). وإذا كانت المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة او الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على بأن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة يتصرف بصفته وكيلاً بالنيابة عن المنشأة.

(ب) تتحمل المنشأة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل، أو بعد تحويل السيطرة إلى العميل (مثل عندما يكون للعميل الحق في إعادة السلعة). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت المنشأة على السلعة أو الخدمة المحددة أو ألزمت نفسها بالحصول عليها قبل الحصول على العقد مع العميل، فإن ذلك قد يكون مؤشراً بأن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدامها، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية في السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل.

(ج) للمنشأة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو الخدمة المحددة مؤشراً على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن يكون له حرية وضع الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد دخل إضافي من خدمته المتمثلة في ترتيب تقديم السلع أو الخدمات من قبل أطراف أخرى إلى العملاء.

ب٣٧أ قد تكون المؤشرات المذكورة في الفقرة ب٣٧ أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة، وعلى أحكام وشروط العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يكون هناك مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود مختلفة.

ب٣٨ عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تعود المنشأة ملزمة بأن تفي بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل)، فلا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تُقوِّم ما إذا كانت ستثبت إيراداً مقابل الوفاء بالتزام أداء للحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل).

خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

ب٣٩ تأخذ خيارات العميل في أن يحوز على سلع أو خدمات إضافية، مجاناً أو بحسم، أشكالا عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات، ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط)، وخيارات تجديد العقود أو حسومات أخرى على السلع أو الخدمات المستقبلية.

ب٤٠ إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يحوز على سلع أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، الحسم الذي يكون إضافة إلى سلسلة الحسومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدما مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية، وتثبت المنشأة إيراداً عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

ب٤١ إذا كان للعميل الخيار في حيازة سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة فإن ذلك الخيار لا يقدم للعميل حقا ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط بالدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق يجب عليها أن تحاسب عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

ب٤٢ تتطلب الفقرة ٧٤ من المنشأة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في حيازة سلع أو خدمات إضافية قابلاً للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الحسم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله مقابل كل مما يلي:

(أ) أي حسم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار؛

(ب) ترجيح أن الخيار سوف تتم ممارسته.

ب٤٣ إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يحوز على سلع أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي فعندئذ يمكن للمنشأة، كبديل عملي لتقدير سعر البيع المستقل للخيار، تخصيص سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والعوض المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

ب٤٤ وفقاً للفقرة ١٠٦، يجب على المنشأة، عند استلام المبلغ المدفوع مقدما من العميل، أن تثبت التزام عقد بالمبلغ المدفوع مقدماً مقابل أدائها التزام بالتحويل أو أن تكون مستعدة لتحويل السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات التزام العقد ذلك (وإثبات إيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناءً عليه تستوفي التزامها بالأداء.

ب٤٥ إن ما يدفعه العميل مقدما وغير قابل للرد يخول العميل حق استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يشار إليها بصفة مستمرة بأنها عدم ممارسة حق.

ب٤٦ إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة حق في التزام عقد، فيجب على المنشأة أن تُثبت مبلغ عدم ممارسة الحق المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة الحق، فيجب على المنشأة أن تُثبت مبلغ عدم ممارسة الحق المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح ترجيح ممارسة العميل لحقوقه المتبقية بعيدا. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة الحق، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٨ بشأن التقديرات المقيِّدة للعوض المتغير.

ب٤٧ يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقاً للقوانين المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

ب٤٨ في بعض العقود تحمل المنشأة العميل رسوما مقدمة، غير قابلة للرد في أو قرب نشأة العقد. وتتضمن الأمثلة رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ب٤٩ لتحديد التزامات الأداء في مثل هذه العقود، فإنه يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها. وفي العديد من الحالات، رغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند نشأة العقد أو قريباً منه للوفاء بالعقد، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (أنظر الفقرة ٢٥). وبدلاً من ذلك، فإن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، وبناءً عليه، سيتم إثباتها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وستمتد فترة إثبات الإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقا ذا أهمية على النحو الموضح في الفقرة ب٤٠.

ب٥٠ إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على المنشأة تقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل وفقاً للفقرات ٢٢ - ٣٠.

ب٥١ يمكن للمنشأة أن تحمل رسوماً غير قابلة للرد على أنها عوض مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى على النحو الموضح في الفقرة ٢٥). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تستوفي التزام أداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس التقدم وفقاً للفقرة ب١٩. وذلك نظراً لأن تكاليف الإعداد لا تصف تحويل الخدمة إلى العميل. ويجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نتج عنها أصل يجب إثباته وفقاً للفقرة ٩٥.

منح التراخيص

ب٥٢ ينشئ الترخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً من التراخيص الآتية، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) البرامج والتقنية؛

(ب) الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه؛

(ج) الامتيازات؛

(د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع.

ب٥٣ بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات مبينة صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة (أنظر الفقرة ٢٤). وكما هو في العقود الأخرى فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهدا بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها فإن المنشأة تطبق الفقرات ٢٢ - ٣٠ لتحديد كل التزام من الالتزامات بالأداء الواردة في العقد.

ب٥٤ إذا كان التعهد بمنح ترخيص من غير الممكن تمييزه بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد وفقاً للفقرات ٢٦ - ٣٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد. وتتضمن الأمثلة على التراخيص التي من غير الممكن تمييزها بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد ما يلي:

(أ) ترخيصاً يشكل عنصراً من سلعة ملموسة وهو جزء لا يتجزأ من وظيفة السلعة؛

(ب) ترخيصاً يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

ب٥٥ إذا كان الترخيص لا يمكن تمييزه بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٣١ - ٣٨ لتحديد ما إذا كان الالتزام بالأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني أو عند نقطة زمنية.

ب٥٦ إذا كان التعهد بمنح الترخيص من الممكن تمييزه بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، وبناءً عليه كان التعهد بمنح الترخيص التزام أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدى زمني. وعند قيامها بتحديد ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

(أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص؛ أو

(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي يتم منح الترخيص فيها.

تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب٥٧ [حذفت]

ب٥٨ تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) أن العقد يتطلب، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل مهم في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها (أنظر الفقرة ب٥٩، والفقرة ب٥٩أ)؛

(ب) أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تعرض العميل بشكل مباشر إلى آثار موجبة أو سالبة من أنشطة المنشأة التي تم تحديدها في الفقرة ب٥٨(أ)؛

(ج) أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة (أنظر الفقرة ٢٥).

ب٥٩ العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل مهم على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة. ورغم أنها ليست هي التي تحدد ذلك إلا أن وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال رسوم امتياز تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل متصلة بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها قد تشير أيضاً إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة.

ب٥٩أ تؤثر أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها عندما يتوفر أي مما يلي:

(أ) يتوقع أن تغير هذه الأنشطة بشكل جوهري شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة)؛ أو

(ب) تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها. فعلى سبيل المثال، فإن المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما يتم اشتقاقها من (أو اعتمادها على) الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبناءً عليه، فإنه إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها لها وظيفة مستقلة بذاتها بشكل جوهري، فإن جزءًا جوهرياً من منفعتها مشتق من هذه الوظيفة. وتبعاً لذلك، فإن قدرة العميل على الحصول على المنفعة من هذه الملكية الفكرية لن يتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تغير تلك الأنشطة بشكل جوهري شكل أو وظيفة الملكية الفكرية. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة بذاتها برامج الحاسب الآلي، والتركيبات الحيوية أو الدوائية، والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

ب٦٠ إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨ فيجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح ترخيص على أنه التزام أداء على مدى زمني نظراً لأن العميل سيحصل على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الأداء (أنظر الفقر ٣٥(أ)). ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٣٩-٤٥ لاختيار طريقة مناسبة لقياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بأن تتيح حق الوصول.

ب٦١ إذا لم يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨ فإن طبيعة تعهد المنشأة هي أن تقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل والوظيفة) في النقطة الزمنية التي يتم فيه منح الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول على -ما يقارب جميع المنافع منه. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ٣٨ لتحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها تحويل الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن إثباته مقابل ترخيص يقدم حقا لاستخدام الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة (أو خلاف ذلك جعله متاحاً) رمزاً للعميل يُمكّن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً).

ب٦٢ يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يقدم حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة أو حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

(أ) القيود الزمنية والإقليم الجغرافي أو الاستخدام – هذه القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، بدلاً من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستوفي التزاما بالأداء عند نقطة زمنية أو على مدى زمني.

(ب) الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق البراءة تلك ضد الاستخدام غير المرخص به – لا يعد التعهد بحماية حقوق البراءة التزام أداء نظراً لأن حماية حقوق البراءة يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم ضمانا للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب٦٣ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٩ إلا أنه يجب على المنشأة أن تُثبت الإيراد مقابل رسوم الامتياز التي تستند إلى المبيعات أو التي تستند إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص حقوق ملكية فقط عند (أو حال) وقوع الأحداث التالية أيها يقع لاحقاً:

(أ) وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق؛

(ب) الوفاء بالالتزام بالأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه.

ب٦٣أ ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣ لرسوم الامتياز التي تستند إلى المبيعات أو التي تستند إلى الاستخدام عندما تتعلق الرسوم فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الرسوم (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الرسوم عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن العميل سوف يعزو قيمة للترخيص أكبر بشكل جوهري من القيمة المعزوة للسلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الرسوم).

ب٦٣ب عندما يتم الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣أ، فإنه يتم إثبات الإيراد بشكل كامل من رسوم الامتياز التي تستند إلى المبيعات أو التي تستند إلى الاستخدام، وفقاً للفقرة ب٦٣. وعندما لا يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة ب٦٣أ، فإنه يتم تطبيق المتطلبات بشأن العوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٠–٥٩ على رسوم الامتياز التي تستند إلى المبيعات أو التي تستند إلى الاستخدام.

اتفاقيات إعادة الشراء

ب٦٤ اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تبيع فيه المنشأة أصلا وتتعهد أيضاً أو يكون لها الخيار (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) بأن تعيد شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم -أساساً –بيعه إلى العميل، أو أصل يُعد - تقريباً – مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يُعد الأصل المباع -أساساً –مكوناً له.

ب٦٥ تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموما في ثلاثة أشكال:

(أ) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل)؛

(ب) حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء)؛

(ج) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد).

عقد آجل أو خيار استدعاء

ب٦٦ إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد آجل أو خيار استدعاء)، فلا يحصل العميل على السيطرة على الأصل نظراً لان مسئولية العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على -ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى ولو أنه قد يكون للعميل حيازة مادية للأصل. وبالتالي، فإن المنشأة يجب أن تحاسب عن العقد على أنه أي من البندين التاليين:

(أ) عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، ما لم يكن العقد جزءً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءً من معاملة بيع وإعادة استئجار، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل ويجب إثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ب) ترتيب تمويل وفقاً للفقرة ب٦٨ إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوٍ لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

ب٦٧ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأ أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب٦٨ إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء هي ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وأيضاً إثبات التزام مالي مقابل أي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تُثبت الفرق بين مبلغ العوض المستلم من العميل ومبلغ العوض الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة، وعلى أنه، إذا كان منطبقا، تكاليف معالجة وحفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب٦٩ في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته فإنه يجب على المنشأة الغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

خيار رد

ب٧٠ إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عند نشأة العقد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أن العميل يدفع - بالفعل- إلى المنشأة مقابل حق استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان للعميل حافز اقتصاديا مهم لممارسة ذلك الحق فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، ما لم يكن العقد جزءً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءً من معاملة بيع وإعادة استئجار فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وإثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ب٧١ لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل متنوعة بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق. فعلى سبيل المثال إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً مهماً لممارسة خيار الرد.

ب٧٢ إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق إرجاعه كما هو موضح في الفقرات ب٢٠ - ب٢٧.

ب٧٣ إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل فإن العقد هو بالفعل اتفاقية تمويل، وبناءً عليه تجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة ب٦٨.

ب٧٤ إذا كان سعر اعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات ب٢٠ - ب٢٧.

ب٧٥ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب٧٦ إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

ترتيبات الأمانة

ب٧٧ عندما تسلم المنشأة منتجاً إلى طرف آخر (مثل متعامل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين فإنه يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يحصل على السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يحتفظ به على أنه أمانة.

ب٧٨ تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) المنتج تسيطر عليه المنشأة إلى أن يقع حدث محدد مثل بيع المنتج إلى عميل للبائع أو إلى أن تنقضي فترة محددة؛

(ب) بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل متعامل آخر)؛

(ج) المتعامل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالبا بدفع تأمين).

ترتيبات تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن

ب٧٩ ترتيب تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن هو عقد تقدم بموجبه المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن المنشأة تحتفظ بالحيازة المادية للمنتج إلى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظراً لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظراً للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.

ب٨٠ يجب على المنشأة أن تحدد متى تكون قد أوفت بالتزامها بالأداء لتحويل المنتج بتقويم متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج (أنظر الفقرة ٣٨). وفي حالة بعض العقود فإن السيطرة يتم تحويلها إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن). وبالرغم من ذلك، في حالة بعض العقود، قد يحصل العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحيازة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على -ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج. وبدلاً من ذلك، توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ لأصل العميل.

ب٨١ بالإضافة إلى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٨ لحصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فإنه يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) يجب أن يكون سبب ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن قوياً (على سبيل المثال أن يكون العميل قد طلب الترتيب)؛

(ب) يجب أن يكون المنتج محددا بشكل منفصل على أنه يخص العميل؛

(ج) يجب أن يكون المنتج حاليا جاهزا لتحويله مادياً إلى العميل؛

(د) لا يمكن أن تكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

ب٨٢ إذا أثبتت المنشأة إيراداً مقابل بيع منتج على أساس تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، مقابل خدمات حفظ) وفقاً للفقرات ٢٢ - ٣٠ بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها جزءً من سعر المعاملة وفقاً للفقرات ٧٣ - ٨٦.

قبول العميل

ب٨٣ وفقاً للفقرة ٣٨(هـ) فإن قبول العميل للأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وتسمح بنود قبول العميل له بأن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها. ويجب على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الحسبان عند تقويم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

ب٨٤ إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الضوابط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلا على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم إثبات إيراد قبل قبول العميل، فلا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عنها بشكل منفصل.

ب٨٥ وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذ لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك نظراً لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

ب٨٦ إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقويم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي عوض إلى حين انقضاء الفترة التجريبية فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

الإفصاح عن الإيراد المفصل

ب٨٧ تتطلب الفقرة ١١٤ من المنشأة فصل الإيرادات من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن الحدود الذي يتم فيها فصل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح تعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وبعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من صنف لتلبية الهدف الوارد في الفقرة ١١٤ المتعلق بفصل الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام صنف واحد فقط لفصل الإيراد.

ب٨٨ عند اختيار نوع الصنف (أو الأصناف) لاستخدامها في فصل الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كيف تم عرض المعلومات عن فصل الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

(أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في منشورات الأرباح أو التقارير السنوية أو العروض للمستثمرين)؛

(ب) المعلومات التي يطلع عليها بشكل منتظم متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقويم الأداء المالي لقطاعات التشغيل؛

(ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرة ب٨٨(أ) و(ب) والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقويم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

ب٨٩ تتضمن أمثلة الأصناف التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) نوع السلعة أو الخدمة (على سبيل المثال، خطوط الإنتاج الرئيسة)؛

(ب) الإقليم الجغرافي (على سبيل المثال البلد أو الإقليم)؛

(ج) سوق أو نوع العميل (على سبيل المثال العملاء الحكوميين وغير الحكوميين)؛

(د) نوع العقد (على سبيل المثال العقود ذات السعر المحدد وعقود الزمن والمواد)؛

(هـ) مدة العقد (على سبيل المثال العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل)؛

(و) توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدى زمني)؛

(ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء).

الملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار وله نفس الصلاحية مثله مثل الأجزاء الأخرى في المعيار

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على فترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة أبكر فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج١أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ٥، و٩٧، وب٦٦، وب٧٠. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

ج١ب عدل "توضيحات للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"" المصدر في إبريل ٢٠١٦ الفقرات ٢٦، ٢٧، ٢٩، ب١، ب٣٤-ب٣٨، ب٥٢-ب٥٣، ب٥٨، ج٢، ج٥، ج٧، وألغى الفقرة ب٥٧، وأضاف الفقرات ب٣٤أ، ب٣٥أ، ب٣٥ب، ب٣٧أ، ب٥٩أ، ب٦٣أ، ب٦٣ب، ج٧أ، ج٨أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة.

التحول

ج٢ لأغراض متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج٣-ج٨أ:

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة؛

(ب) العقد الذي تم إكماله هو عقد قامت فيه المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة في العقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود التشييد" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "**الإيراد**" والتفسيرات ذات العلاقة.

ج٣ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين:

(أ) بأثر رجعي لكل فترة تقرير يتم عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مع مراعاة الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج٣؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات ج٧ - ج٨.

ج٤ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فعند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، فإنه يلزم المنشأة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بالفقرة ٢٨(و) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ على الفترة السنوية التي تسبق مباشرة الفترة السنوية الأولى التي يتم تطبيق هذا المعيار فيها ("الفترة المالية السابقة مباشرة") وفقط إذا طبقت المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(أ). ويمكن للمنشأة أيضاً عرض هذه المعلومات للفترة الجارية أو للفترات الأبكر المقارنة، ولكنها ليست مطالبة بفعل ذلك.

ج٥ يمكن للمنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الوسائل العملية التالية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(أ):

(أ) للعقود المكتملة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقود التي:

(١) تبدأ وتنتهي في نفس فترة التقرير السنوية؛ أو

(٢) تعد عقودا مكتملة عند بداية أبكر فترة معروضة.

(ب) للعقود المكتملة التي لها عوض متغير، يمكن للمنشأة أن تستخدم سعر المعاملة في تاريخ اكتمال العقد بدلاً من تقدير مبالغ العوض المتغير في فترات التقرير المقارنة؛

(ج) للعقود التي تم تعديلها بداية أبكر فترة معروضة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقد بأثر رجعي لتعديلات العقد وفقاً للفقرتين ٢٠-٢١. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر الأثر المتجمع لكل التعديلات التي حدثت قبل بداية أبكر فترة معروضة عند:

(١) تحديد التزامات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها؛

(٢) تحديد سعر المعاملة؛

(٣) تخصيص سعر المعاملة إلى التزامات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها.

(د) لجميع فترات التقرير التي يتم عرضها قبل تاريخ التطبيق الأولي فإنه لا يلزم المنشأة أن تفصح عن مبلغ سعر المعاملة الذي تم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية وتوضيح متى تتوقع المنشأة إثبات ذلك المبلغ على أنه إيراد (أنظر الفقرة ١٢٠).

ج٦ لأي من الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج٥ التي تستخدمها المنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الوسيلة العملية بشكل متسق على جميع العقود خلال جميع فترات التقرير التي يتم عرضها. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المعلومات التالية:

(أ) الوسائل العملية التي تم استخدامها؛

(ب) تقويم نوعي للأثر المقدر لتطبيق كل من هذه الوسائل العملية، في الحدود المعقولة الممكنة.

ج٧ إذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب)، فيجب على المنشأة أن تُثبت الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو عنصر آخر من حقوق الملكية، حسب المناسب) لفترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود التي لم يكن قد تم إكمالها في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٨ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

ج٧أ قد تستخدم المنشأة التي تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب) أيضاً الوسيلة العملية الموضحة في الفقرة ج٥(ج) لأي مما يلي:

(أ) لكل تعديلات العقود التي حدثت قبل بداية أبكر فترة معروضة؛ أو

(ب) لكل تعديلات العقود التي حدثت بعد تاريخ التطبيق الأولي.

وإذا استخدمت المنشأة هذه الوسيلة العملية، فإنه يجب عليها أن تطبقها باتساق على كل العقود، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ج٦.

ج٨ لفترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين الآتيين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب):

(أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند مستقل في قائمة مالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ والتفسيرات ذات العلاقة التي كانت سارية قبل التغيير؛

(ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة ج٨(أ).

ج٨أ يجب على المنشأة أن تطبق "توضيحات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥" (انظر الفقرة ج١ب) بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. وفي تطبيقها للتعديلات بأثر رجعي، يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات كما لو كانت مضمنة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ في تاريخ التطبيق الأولي. وتبعا لذلك، فإن المنشأة لا تطبق التعديلات على فترات التقرير أو العقود التي لا تنطبق عليها متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرات ج٢–ج٨. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرة ج٣(ب) فقط على العقود غير المكتملة في تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة لا تقوم بإعادة عرض العقود المكتملة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ فيما يتعلق بآثار تلك التعديلات.

الاشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" بعد، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ " الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج١٠ يحل هذا المعيار محل المعايير الآتية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود التشييد"؛

(ب) معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"؛

(ج) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ١٣ "برامج ولاء العميل"؛

(د) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ١٥ "اتفاقيات تشييد العقار"؛

(هـ) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ١٨ "تحويلات الأصول من العملاء"؛

(و) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٣١ "الإيراد – معاملات مقايضة تنطوي على خدمات إعلان".

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

"عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٦٠أ) (إضافة) تضاف فقرة جديدة برقم (٦٠أ) وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٦٠أ لتحقيق متطلب الفقرة ٥٩(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر، فإنه يجب بحد أدنى الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(٩٤أ) (إضافة) تضاف فقرة جديدة برقم (٩٤أ) وذلك لاشتراط إفصاح المؤجر عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار التمويلي المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار التمويلي على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٩٤أ لتحقيق متطلب الفقرة ٩٢(أ) التي تتطلب الإفصاح عن طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر، فإنه يجب الإفصاح بحد أدنى عما يلي:

(أ) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(ب) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

عقود الإيجار

الهدف

١ **يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. تعطي هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.**

٢ يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتشابهة.

النطاق

٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل "حق الاستخدام" من الباطن، باستثناء:

(أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛

(ب) عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛

(ج) ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"؛

(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"؛

(هـ) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.

٤ يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوباً منه، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة ٣(هـ).

الإعفاءات من الإثبات (الفقرات ب٣- ب٨)

٥ قد يختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٢-٤٩ على:

(أ) عقود الإيجار قصيرة الأجل؛

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨).

٦ إذا اختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٢-٤٩ سواءً لعقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة، فيجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط منفعة المستأجر.

٧ إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل تطبيقاً للفقرة ٦، فيجب على المستأجر أ أن يعتبر عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد لأغراض هذا المعيار إذا:

(أ) كان هناك تعديلات في عقد الإيجار؛ أو

(ب) كان هناك أي تعديلات في مدة عقد الإيجار (على سبيل المثال، يمارس المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار).

٨ يجب إجراء الاختيار لعقود الإيجار قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الاستخدام. وفئة الأصل محل العقد هي تجميع الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. يمكن إجراء الاختيار لعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس كل عقد إيجار على حده.

تحديد عقد الإيجار (الفقرات ب٩- ب٣٣)

٩ **يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار. ويكون العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل عوض. وتضع الفقرات ب٩-ب٣١ إرشادات بشأن تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.**

١٠ قد يتم وصف الفترة من الزمن على أساس كمية استخدام أصل محدد (على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي سيستخدم بند من بنود المعدات لإنتاجها).

١١ يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد

١٢ يجب على المنشأة المحاسبة عن كل مكوّنٍ إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار ما لم تكن المنشأة تطبق الوسائل العملية في الفقرة ١٥. توضح الفقرتان ب٣٢-ب٣٣ إرشادات بشأن فصل عناصر العقد.

المستأجر

١٣ بالنسبة للعقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المستأجر تخصيص العوض في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

١٤ يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس سعر المؤجر أو المورد المماثل الذي يحمله على المنشأة لذلك المكون أو المكون المماثل بصورة منفصلة. وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.

١٥ كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مصاحبة باعتبارها مكونا إيجارياً واحداً. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات المُضمّنة التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٤-٣-٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

١٦ ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ١٥، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

المؤجر

١٧ بالنسبة للعقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المؤجر تخصيص العوض في العقد بتطبيق الفقرات ٧٣-٩٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

مدة عقد الإيجار (الفقرات ب٣٤- ب٤١)

١٨ يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع كل من:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛

(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

١٩ عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار كما هو مبين في الفقرات ب٣٧-ب٤٠.

٢٠ يجب على المستأجر إعادة تقييم ما إذا كان متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند حدوث حدث مهم أو تغير مهم في الظروف التي:

(أ) تكون ضمن سيطرة المستأجر؛

(ب) تؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة ب٤١).

٢١ يجب على المنشأة تعديل مدة عقد الإيجار إذا كان هناك تغير في فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، سوف تتغير فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء في حال:

(أ) ممارسة المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(ب) عدم ممارسة المستأجر خياراً تم إدراجه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(ج) وقوع حدث يُلزِم المستأجر تعاقدياً بممارسة خيار لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(د) وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقدياً من ممارسة خيار أدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار.

المستأجر

الإثبات

٢٢ **يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار.**

القياس

القياس الأولي

القياس الأولي لأصل "حق الاستخدام"

٢٣ **في تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة.**

٢٤ يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الاستخدام" من:

(أ) مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار كما هو مبين في الفقرة ٢٦؛

(ب) أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة؛

(ج) أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر؛

(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد الإيجار، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون. ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد الإيجار أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

٢٥ يجب على المستأجر إثبات التكاليف المبينة في الفقرة ٢٤(د) على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف. ويطبق المستأجر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الاستخدام" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. إن التزامات هذه التكاليف المحاسب عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي ٢ يتم إثباتها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار

٢٦ **يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر** معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر.

٢٧ تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، التي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار:

(أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة ب٤٢) ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛

(ب) دفعات عقد إيجار متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل يتم قياسها أولياً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة ٢٨)؛

(ج) مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة (وتم تقييمه أخذا في الحسبان العوامل المبينة في الفقرات ب٣٧-ب٤٠)؛

(هـ) دفعات الغرامات لإنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

٢٨ تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل كما هي مبينة في الفقرة ٢٧(ب)، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل لايبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية.

القياس اللاحق

القياس اللاحق لأصل "حق الاستخدام"

٢٩ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بتطبيق نموذج التكلفة ما لم يطبق أياً من نماذج القياس المبينة في الفقرتين ٣٤ و٣٥.

نموذج التكلفة

٣٠ يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة:

(أ) مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة؛

(ب) ومعدلةً بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار كما هو محدد في الفقرة ٣٦(ج).

٣١ يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاستهلاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" في استهلاك أصل "حق الاستخدام" مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٢.

٣٢ إذا كان عقد الإيجار يحوِّل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار أو إذا كانت تكلفة أصل "حق الاستخدام" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الاستخدام" أو نهاية مدة عقد الإيجار أيهما أبكر.

٣٣ يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل "حق الاستخدام" قد هبطت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها.

نماذج القياس الأخرى

٣٤ إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الاستخدام" التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري في معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

٣٥ إذا كان أصل "حق الاستخدام" يتعلق بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فيمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقويم على جميع أصول "حق الاستخدام" ذات العلاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.

القياس اللاحق لالتزام عقد الإيجار

٣٦ **بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:**

(أ) **زيادة المبلغ الدفتري ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار؛**

(ب) **تخفيض المبلغ الدفتري ليعكس دفعات الإيجار؛**

(ج) **إعادة قياس المبلغ الدفتري ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار المحددة في الفقرات ٣٩-٤٦ أو ليعكس دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة (انظر الفقرة ب٤٢).**

٣٧ الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال مدة عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم المبين في الفقرة ٢٦ أو معدل الخصم المعدل المبين في الفقرة ٤١ أو الفقرة ٤٣ أو الفقرة ٤٥(ج)، إذا كان منطبقا.

٣٨ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة كلا من التكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

(أ) الفائدة على التزام عقد الإيجار؛

(ب) دفعات عقد الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

إعادة تقييم التزام عقد الإيجار

٣٩ بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات ٤٠-٤٣ لإعادة قياس التزام عقد الإيجار ليعكس تغيرات دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر إثبات مبلغ إعادة قياس التزام عقد الإيجار كتعديل لأصل "حق الاستخدام". إلا أنه إذا كان المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيضاً إضافياً في قياس التزام عقد الإيجار، فيجب على المستأجر إثبات أي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الربح أو الخسارة.

٤٠ يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة، إذا:

(أ) كان هناك تغيراً في مدة عقد الإيجار كما هو مبين في الفقرتين ٢٠-٢١. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد الإيجار المعدلة؛ أو

(ب) كان هناك تغيراً في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، وتم تقييمه أخذا في الحسبان الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين ٢٠-٢١ في سياق خيار الشراء. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

٤١ يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة ٤٠ تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٢ يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة إذا:

(أ) كان هناك تغيراً في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

(ب) كان هناك تغيراً في دفعات الإيجار المستقبلية ناتجاً من تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، بما في ذلك على سبيل المثال تغيراً ليعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية بعد مراجعة لسوق التأجير. ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار ليعكس دفعات الإيجار المعدلة تلك فقط عندما يكون هناك تغيراً في التدفقات النقدية (أي عندما يطبق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات عقد الإيجار المعدلة لمدة عقد الإيجار المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

٤٣ يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة ٤٢، استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

تعديلات عقد الإيجار

٤٤ يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار على أنها عقد إيجار منفصل، إذا كان:

(أ) التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛

(ب) وكان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المعين.

٤٥ بالنسبة لتعديل عقد الإيجار الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار:

(أ) تخصيص العوض في العقد المعدل بتطبيق الفقرات ١٣-١٦؛

(ب) تحديد مدة عقد الإيجار لعقد الإيجار المعدل بتطبيق الفقرتين ١٨-١٩؛

(ج) إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام معدل خصم معدل. ويتم تحديد معدل الخصم المعدل على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٦ لتعديل عقد الإيجار الذي لم يتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:

(أ) تخفيض المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار لتعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار. ويجب على المستأجر الإثبات في الربح أو الخسارة لأي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار.

(ب) إجراء تعديلات مقابلة لأصل "حق الاستخدام" لكافة تعديلات عقد الإيجار الأخرى.

العرض

٤٧ يجب على المستأجر إما العرض في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات لما يلي:

(أ) أصول "حق الاستخدام" بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض أصول "حق الاستخدام" بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر:

(١) إدراج أصول "حق الاستخدام" ضمن نفس البند الذي كان يجب عرض الأصول محل العقد المقابلة له فيه فيما لو كانت مملوكة؛

(٢) الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول "حق الاستخدام" تلك.

(ب) التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. إذا لم يقم المستأجر بعرض التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.

٤٨ لا تنطبق المتطلبات في الفقرة ٤٧(أ) على أصول "حق الاستخدام" التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها عقاراً استثمارياً.

٤٩ يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر بشكل مستقل عن مصروف استهلاك أصل "حق الاستخدام". إن مصروف الفائدة على عقد الإيجار هو مكون من مكونات تكاليف التمويل التي تتطلب الفقرة ٨٢(ب) من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" أن يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٥٠ يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:

(أ) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية؛

(ب) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة؛

(ج) دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول منخفضة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التشغيلية.

الإفصاح

٥١ الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. تحدد الفقرات ٥٢-٦٠ متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

٥٢ يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول عقوده الإيجارية التي يكون فيها هو المستأجر في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارات المرجعية لها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل عن عقود الإيجار.

٥٣ يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) مصروف الاستهلاك لأصول "حق الاستخدام" حسب فئة الأصل محل العقد؛

(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقد الإيجار؛

(ج) المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي تكون مدة الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل؛

(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. ولا يجوز أن يشمل هذا المصروف المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول منخفضة القيمة المدرجة في الفقرة ٥٣(ج)؛

(هـ) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزامات عقد الإيجار؛

(و) الدخل من الإيجار من الباطن لأصول "حق الاستخدام"؛

(ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود الإيجار؛

(ح) الإضافات على أصول "حق الاستخدام"؛

(ط) المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛

(ي) المبلغ الدفتري لأصول "حق الاستخدام" في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

٥٤ يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة ٥٣ في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقاً أكثر مناسبة. يجب أن تشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر خلال فترة التقرير.

٥٥ يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود الإيجار لعقود الإيجار قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها تطبيقاً للفقرة ٦ إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل المفصح عنها تطبيقاً للفقرة ٥٣(ج).

٥٦ إذا استوفت أصول "حق الاستخدام" تعريف العقار الاستثماري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠. في هذه الحالة، لا يتطلب من المستأجر تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٣(أ) أو (و) أو (ح) أو (ي) لأصول "حق الاستخدام" تلك.

٥٧ إذا قام المستأجر بقياس أصول "حق الاستخدام" بمبالغ معاد تقويمها تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لأصول "حق الاستخدام" تلك.

٥٨ يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليل استحقاق التزامات عقود الإيجار تطبيقاً للفقرة ٣٩ والفقرة ب١١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية- الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات استحقاق الالتزامات المالية الأخرى.

٥٩ إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٥٣-٥٨، يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١ (كما هو مبين في الفقرة ب٤٨). قد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، ولكن ليس على سبيل الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر؛

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر التي لم يتم عكسها في قياس التزامات عقود الإيجار. وتتضمن التعرض الناتج من:

(١) دفعات الإيجار المتغيرة (كما هو مبين في الفقرة ب٤٩)؛

(٢) خيارات التمديد والإنهاء (كما هو مبين في الفقرة ب٥٠)؛

(٣) ضمانات القيمة المتبقية (كما هو مبين في الفقرة ب٥١)؛

(٤) عقود الإيجار التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.

(ج) القيود والتعهدات التي يفرضها عقد الإيجار؛

(د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار (كما هو مبين في الفقرة ب٥٢).

٦٠ يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة تطبيقاً للفقرة ٦ أن يفصح عن هذه الحقيقة.

المؤجر

تصنيف عقود الإيجار (الفقرات ب٥٣-ب٥٨)

٦١ **يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو أنه عقد إيجار تمويلي.**

٦٢ **يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. ويتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.**

٦٣ يعتمد اعتبار عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. ومن أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:

(أ) يحوِّل عقد الإيجار ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد الإيجار أن الخيار ستتم ممارسته؛

(ج) مدة عقد الإيجار هي للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولم لم يتم تحويل الملكية؛

(د) عند نشأة عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار على الأقل ما يقارب جميع القيمة العادلة للأصل محل العقد؛

(هـ) يعد الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة.

٦٤ من المؤشرات على الحالات التي يمكن أن تؤدي أيضاً بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار، فإن المستأجر يتحمل خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء؛

(ب) تُستحَق للمستأجر المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال في شكل حسم من الإيجار مساوٍ لمعظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛

(ج) للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق.

٦٥ لا تُعد الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ٦٣-٦٤ دائماً قطعية. فإذا اتضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا يحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب جميع المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كانت ملكية الأصل تنتقل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك دفعات عقد إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لم يُحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب جميع المخاطر والمنافع.

٦٦ يتم القيام بتصنيف عقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار ويتم إعادة تقييم التصنيف فقط إذا كان هناك تعديل في عقد الإيجار. التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال التغيرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغيرات في الظروف (مثال تعثر المستأجر في السداد)، لا تنشئ تصنيفاً جديداً لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

الإيجار التمويلي

الإثبات والقياس

٦٧ **في تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المؤجر إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.**

القياس الأولي

٦٨ يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار. وفي حالة عقد الإيجار من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة، فيمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد الإيجار الرئيسي (بعد تعديله بأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد الإيجار من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن.

٦٩ يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصُنّاع أو التجار المؤجرين، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، وتخفض مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد الإيجار. ويتم تعريف معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تودي إلى إدراج التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد الإيجار وليس هناك حاجة لإضافة كل منهما بشكل منفصل.

القياس الأولي لدفعات الإيجار المدرجة في صافي الاستثمار في عقد الإيجار

٧٠ في تاريخ بداية عقد الإيجار، تتكون دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد الإيجار:

(أ) الدفعات الثابتة (تشمل الدفعات الثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة ب٤٢) ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛

(ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، يتم قياسها مبدئياً باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد الإيجار؛

(ج) أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالالتزامات بموجب الضمان؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار (يتم تقييمه من خلال الأخذ في الحسبان العوامل المبينة في الفقرة ب٣٧)؛

(هـ) دفعات غرامات إنهاء عقد الإيجار، إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

المؤجرون الصُنّاع أو التجار

٧١ يجب على الصانع أو التاجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات ما يلي لكل عقد إيجار من عقود إيجاراتها التمويلية:

(أ) الإيراد باعتباره القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو، إذا كانت أقل، القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي؛

(ب) تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفاً، للأصل محل العقد ناقصاً القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة؛

(ج) ربح أو خسارة البيع (باعتباره أو اعتبارها الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) وفقاً لسياسة مبيعاتها المباشرة التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات ربح أو خسارة البيع على عقد الإيجار التمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار بغض النظر عما إذا كان المؤجر يحوّل الأصل محل العقد كما هو مبين في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٧٢ غالباً ما يقدم الصناع أوالتجار للعملاء الاختيار إما لشراء أو لاستئجار الأصل. ينتج من عقد الإيجار التمويلي للأصل بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر ربح أو خسارة تعادل الربح أو الخسارة الناتجة من المبيعات المباشرة للأصل محل العقد بأسعار البيع العادية وبما يعكس أي حسومات حجم أو حسومات تجارية منطبقة عليه.

٧٣ يقوم المؤجرون الصناع أو التجار في بعض الأحيان بفرض معدلات منخفضة للفائدة بشكل مصطنع بهدف جذب العملاء. ينتج من استخدام مثل هذه المعدلات إثبات المؤجر الجزء الأكبر من مجموع الدخل من المعاملات في تاريخ بداية عقد الإيجار. وإذا تم فرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع، فيجب على المؤجر الصانع أو التاجر قصر ربح البيع على ذلك الذي سيطبق في حال تم احتساب معدل الفائدة السوقي.

٧٤ يجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات التكلفة المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد إيجار تمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار على أنها مصروف بسبب أنها تتعلق بصورة رئيسية باكتساب ربح البيع للمؤجر الصانع أو التاجر. ويتم استبعاد التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالحصول على عقد إيجار تمويلي من تعريف التكاليف الأولية المباشرة وبالتالي فهي مستبعدة من صافي الاستثمار في عقود الإيجار.

القياس اللاحق

٧٥ يجب على المؤجر إثبات دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار.

٧٦ يهدف المؤجر إلى تخصيص إيرادات التمويل على مدى مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي. يجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المحقق.

٧٧ يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات والهبوط في القيمة الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب على المؤجر مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار بصورة منتظمة. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة فيجب على المؤجر تعديل تخصيص الدخل على مدى مدة عقد الإيجار والإثبات الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

٧٨ يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي كأصل محتفظ به للبيع (أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها للبيع) تطبيقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً لذلك المعيار.

تعديلات عقد الإيجار

٧٩ يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار تمويلي على أنه عقد إيجار منفصل إذا:

(أ) كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛

(ب) وكان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المعين.

٨٠ بالنسبة لتعديل عقد الإيجار التمويلي الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

(أ) إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي فيما لو كانت التعديلات مطبقة في تاريخ النشأة، فيجب على المؤجر:

(١) المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل؛

(٢) قياس المبلغ الدفتري للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد الإيجار مباشرة قبل تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار.

(ب) وفيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

عقود الإيجار التشغيلية

الإثبات والقياس

٨١ **يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار من عقود الإيجار التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقص فيه الفوائد من استخدام الأصل محل العقد.**

٨٢ يجب على المؤجر إثبات الاستهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار على أنها مصروف.

٨٣ يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى المبلغ الدفتري للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد الإيجار.

٨٤ سياسة استهلاك الأصول محل العقد القابلة للاستهلاك المؤجرة بعقد إيجار تشغيلي يجب أن تكون متسقة مع سياسة الاستهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة. يجب على المؤجر احتساب الاستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

٨٥ يجب على المؤجر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيليا قد هبطت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر هبوط يتم تحديدها.

٨٦ لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع.

تعديلات عقد الإيجار

٨٧ يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديل عقد إيجار تشغيلي على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل مع الأخذ في الحسبان أي دفعات عقد إيجار مستلمة مقدما أو مستحقة تتعلق بعقد الإيجار الأصلي على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد الإيجار الجديد.

العرض

٨٨ يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد الإيجار التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد.

الإفصاح

٨٩ **الهدف من الإفصاحات هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر. تحدد الفقرات ٩٠-٩٧ متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.**

٩٠ يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي:

(١) ربح أو خسارة البيع؛

(٢) دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛

(٣) الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

(ب) بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي: دخل التأجير، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

٩١ يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة ٩٠ في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

٩٢ يجب على المؤجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٨٩. تتضمن هذه المعلومات الإضافية، ولكن ليس على سبيل الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر؛

(ب) كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد. على وجه الخصوص، يجب على المؤجر الإفصاح عن استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أي وسيلة يقلل من خلالها المؤجر هذه المخاطر. يمكن أن تشمل هذه الوسائل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدوداً معينة.

عقود الإيجارات التمويلية

٩٣ يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في عقود الإيجارات التمويلية.

٩٤ يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة التحصيل يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب أن تحدد المطابقة دخل التمويل غير المحقق المتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأي قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

عقود الإيجارات التشغيلية

٩٥ بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦. يجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فصل كل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ للأصول بموجب عقد إيجار تشغيلي (حسب فئة الأصل محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

٩٦ يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١ للأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي.

٩٧ يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٩٨ إذا قامت المنشأة (البائع المستأجر) بتحويل أصل لمنشأة أخرى (المشتري المؤجر) وأعادت استئجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر ، فيجب على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد التحويل وعقد الإيجار بتطبيق الفقرات ٩٩–١٠٣.

تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

٩٩ يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل.

تحويل الأصل هو عملية بيع

١٠٠ إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع المستأجر المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من المبلغ الدفتري السابق للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يثبت فقط مبلغ أي مكسب أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

(ب) يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في هذا المعيار.

١٠١ إذا كانت القيمة العادلة لعوض بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق فيجب على المنشأة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي شروط سوق أقل بمثابة دفعة مقدمة من دفعات الإيجار؛

(ب) يجب المحاسبة عن أي شروط سوق أعلى بمثابة تمويل إضافي مقدم بواسطة المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

١٠٢ يجب على المنشأة قياس أي تعديل ممكن تتطلبه الفقرة ١٠١ على أساس ما يمكن تحديده بسهولة لما يلي:

(أ) الفرق بين القيمة العادلة لعوض البيع والقيمة العادلة للأصل؛

(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد الإيجار والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

تحويل الأصل ليس عملية بيع

١٠٣ إذا لم يستوفِ تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ للمحاسبة عنه باعتباره عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر الاستمرار في إثبات الأصل المحول، ويجب عليه إثبات التزام مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) لا يجوز للمشتري المؤجر إثبات الأصل المحول، ويجب عليه إثبات أصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

ملحق أ

المصطلحات المعرفة

يعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار.

تاريخ بداية عقد الإيجار	هو التاريخ الذي يجعل فيه **المؤجر الأصل محل العقد** متاحاً للاستخدام بواسطة **المستأجر**
العمر الاقتصادي	هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحاً للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد أو أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.
تاريخ سريان التعديل	هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على **تعديل عقد الإيجار**
القيمة العادلة	لغرض تطبيق متطلبات محاسبة **المؤجر** في هذا المعيار، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديها المعرفة والرغبة في التعامل وعلى أساس التنافس الحر.
عقد الإيجار التمويلي	هو **عقد الإيجار** الذي يحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية **الأصل محل العقد**.
دفعات ثابتة	هي دفعات تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** للحق في استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الإيجار** بخلاف **دفعات الإيجار المتغيرة**.
إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار	هو إجمالي: (أ) **دفعات الإيجار** المستحقة التحصيل **للمؤجر** بموجب **عقد إيجار تمويلي**؛ (ب) أي **قيمة متبقية غير مضمونة** تستحق للمؤجر.
تاريخ نشأة عقد الإيجار (تاريخ النشأة)	هو تاريخ اتفاقية **عقد إيجار** أوتاريخ تعهد الأطراف على الشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار أيهما أبكر.
التكاليف المباشرة الأولية	هي التكاليف الإضافية للحصول على **عقد إيجار** والتي لن تتكبد لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة **المؤجر** الصانع أو التاجر فيما يتعلق **بعقد الإيجار التمويلي**.
معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار	هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية لـ (أ) **دفعات الإيجار** و(ب) **القيمة المتبقية غير المضمونة** مع إجمالي (١) **القيمة العادلة للأصل محل العقد** و(٢) أي **تكاليف مباشرة أولية** للمؤجر.
عقد الإيجار	هو عقد، أو جزء من عقد يحوِّل الحق في استخدام أصل (**الأصل محل العقد**) لفترة من الزمن في مقابل عوض.

حوافز عقد الإيجار	هي دفعات تمت بواسطة **مؤجر لمستأجر** مرتبطة **بعقد إيجار** أو تعويض أو تحمل بواسطة المؤجر لتكاليف المستأجر.
تعديل عقد الإيجار	هو التغير في نطاق **عقد الإيجار** أو عوض **عقد الإيجار** لم يكن جزءً من الشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق استخدام واحد أو أكثر **للأصول محل العقد** أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية **لعقد الإيجار**).
دفعات الإيجار	هي دفعات تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** مرتبطة بحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الإيجار** تتكون مما يلي: (أ) **دفعات ثابتة** (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصاً أي **حوافز عقد إيجاري**؛ (ب) **دفعات الإيجار المتغيرة** التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛ (ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛ (د) دفعات غرامات لإنهاء **عقد الإيجار** إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار. بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب **ضمانات القيمة المتبقية**. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد الإيجار. بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.
مدة عقد الإيجار	هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي **للمستأجر** الحق خلالها في استخدام **الأصل محل العقد** جنباً إلى جنب مع كل مما يلي: (أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛ (ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.
المستأجر	هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.
معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر	هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه **المستأجر** لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة **أصل "حق الاستخدام"** في بيئة اقتصادية مماثلة.
المؤجر	هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار	هو **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار** مخصوماً **بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.**
عقد الإيجار التشغيلي	هو **عقد إيجار** لا ي بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية **الأصل محل العقد.**
دفعات الإيجار الاختيارية	هي دفعات تتم بواسطة **مستأجر لمؤجر** لحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء **عقد الإيجار** لم يتم إدراجها في **مدة عقد الإيجار.**
فترة الاستخدام	هي إجمالي فترة استخدام الأصل لتنفيذ عقد مع عميل (يشمل أي فترات غير متتالية من الزمن).
ضمان القيمة المتبقية	هو ضمان يقدم **لمؤجر** بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر تكون فيه قيمة (أو جزء من قيمة) **الأصل محل العقد** في نهاية **عقد الإيجار** مبلغاً محدداً على الأقل.
أصل «حق الاستخدام»	هو الأصل الذي يمثل حق **المستأجر** لاستخدام **الأصل محل العقد لمدة عقد الإيجار.**
عقد الإيجار قصير الأجل	هو **عقد إيجار** له **مدة إيجار** تبلغ ١٢ شهر أو أقل في **تاريخ بداية** عقد الإيجار. عقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل.
عقد الإيجار بالباطن	هو معاملة إعادة تأجير **الأصل** محل العقد بواسطة **المستأجر** ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويظل **عقد الإيجار** (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
الأصل محل العقد	هو **الأصل** موضوع **عقد الإيجار** الذي تم منح حق استخدامه بواسطة **مؤجر** لمستأجر.
دخل التمويل غير المحقق	هو الفرق بين: (أ) **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار**؛ وبين (ب) **صافي الاستثمار في عقد الإيجار**
القيمة المتبقية غير المضمونة	هي الجزء من القيمة المتبقية **للأصل محل العقد** وغير المضمون تحقيقه بواسطة **المؤجر** أو مضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.
دفعات الإيجار المتغيرة	هي الجزء من الدفعات التي تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** لحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة الإيجار** التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد الإيجار بخلاف مرور الوقت.

المصطلحات المعرفة في المعايير الأخرى والمستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى

العقد	هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ منه حقوق والتزامات واجبة النفاذ.
العمر الإنتاجي	هو الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحاً للاستخدام من قبل منشأة، أو عدد من وحدات الإنتاج أو ما يشابهها يتوقع الحصول عليها من أصل بواسطة منشأة.

ملحق ب

إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار. ويصف تطبيق الفقرات ١–١٠٣ وله نفس الصلاحية التي تتمتع بها الأجزاء الأخرى من المعيار.

تطبيق المعيار على محفظة عقود

ب١ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد الإيجار الفردي. إلا أنه، وكوسيلة عملية، قد تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود الإيجار لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بصورة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود إيجار لا تختلف جوهرياً عن تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار فردية داخل هذه المحفظة. وإذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن محفظة عقود، فيجب عليها استخدام التقديرات والافتراضات التي تتناسب مع حجم وتكوين المحفظة.

تجميع العقود

ب٢ في تطبيق هذا المعيار يمكن للمنشأة تجميع عقدين أو أكثر تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقت قريب مع نفس الطرف المقابل (أو أطراف ذات علاقة بالطرف المقابل) والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد في حال استيفاء ضابط واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) أن العقود تم التفاوض عليها كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون الأخذ في الحسبان العقود مجتمعة؛ أو

(ب) يعتمد مبلغ العوض الذي يتم دفعه في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو

(ج) حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) تشكل مكوِّن عقد إيجار واحد كما هو مبين في الفقرة ب٣٢.

الإعفاء من الإثبات: عقود الإيجارات التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (الفقرات ٥–٨)

ب٣ باستثناء ما هو محدد في الفقرة ب٧ يسمح هذا المعيار للمستأجر تطبيق الفقرة ٦ للمحاسبة عن عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة. يجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره.

ب٤ يتم إجراء تقييم ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس مطلق. عقود إيجار الأصول ذات القيمة المنخفضة مؤهلة للمعالجة المحاسبية في الفقرة ٦ بغض النظر عن أهمية عقود الإيجار تلك للمستأجر. لا يتأثر التقييم بحجم وطبيعة أو ظروف المستأجر. وعليه، يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات فيما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة منخفضة.

ب٥ يمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة فقط في حال:

(أ) إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد لوحده أو مع غيره من المصادر المتاحة للمستأجر بسهولة؛

(ب) عدم اعتماد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة أو ارتباطه بدرجة كبيرة بأصول أخرى.

ب٦ لا يتأهل عقد إيجار الأصل محل العقد لصفة عقد إيجار أصل ذي قيمة منخفضة إذا كانت طبيعة ذلك الأصل أنه ليس أصلاً ذا قيمة منخفضة عادة عندما يكون جديداً. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تنطبق عليها صفة أصول ذات قيمة منخفضة نظراً لأن السيارة الجديدة عادة لا تكون ذات قيمة منخفضة.

ب٧ إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو يتوقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن الإيجار الرئيسي لا تنطبق عليه صفة عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة.

ب٨ قد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة المنخفضة محل العقد أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف.

تحديد عقد الإيجار (الفقرات ٩-١١)

ب٩ لتقييم ما إذا كان عقد الإيجار ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الوقت (انظر الفقرات ب١٣-ب٢٠)، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل من:

(أ) حق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد بدرجة كبيرة (كما هو مبين في الفقرات ب٢١-ب٢٣)؛

(ب) حق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في الفقرات ب٢٤-ب٣٠).

ب١٠ إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد فقط لجزء من مدة عقد الإيجار فإن العقد ينطوي على عقد إيجار لهذا الجزء من المدة.

ب١١ قد يتم الدخول في عقد لاستلام سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك أو نيابة عن ترتيب مشترك كما هو مبين في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة". في هذه الحالة، فإن الترتيب المشترك يمثل العميل في العقد. وبناءً عليه، فإنه في تقييم ما إذا كان مثل هذا العقد ينطوي على عقد إيجار، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

ب١٢ يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد ينطوي على عقد إيجار لكل مكون عقد إيجار منفصل ممكن. راجع الفقرة ب٣٢ للإرشادات بشأن مكونات عقد الإيجار المنفصلة.

الأصل المحدد

ب١٣ يجري عادة تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن تحديد الأصل أيضاً ضمناً وقتما يكون الأصل متاحاً للاستخدام بواسطة العميل.

حقوق الاستبدال الأساسية

ب١٤ ليس للعميل الحق في استخدام أصل محدد إذا كان للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل خلال فترة الاستخدام حتى ولو كان الأصل محدداً. ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً في حال توفر كلا الشرطين التاليين:

(أ) للمورد القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يمكن للعميل منع المورد من استبدال الأصل، وكانت الأصول البديلة متاحة للمورد بسهولة أو يمكنه الحصول عليها خلال فترة زمنية معقولة)؛

(ب) أن المورد يستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل (أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الأصل التكاليف المرتبطة باستبدال الأصل).

ب١٥ إذا كان للمورد حق أو التزام لاستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو وقوع حدث معين أو بعده، فإن حق المورد في الاستبدال لن يكون أساسياً نظراً لأن المورد ليس له القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام.

ب١٦ يستند تقويم المنشأة فيما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسياً على الوقائع والظروف عند نشأة العقد ويجب استبعاد أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لم يكن حدوثها مرجحاً عند نشأة العقد. تشمل أمثلة الأحداث المستقبلية التي كان من غير المرجح حدوثها عند نشأة العقد، ولذا وجب استبعادها من التقويم:

(أ) اتفاق بواسطة عميل مستقبلي لدفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل؛

(ب) إدخال تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد؛

(ج) اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل أو أداء الأصل واستخدام أو أداء الأصل المرجح عند نشأة العقد؛

(د) اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح عند نشأة العقد.

ب١٧ إذا كان الأصل في موقع العميل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الأصل عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، ومن المرجح أن تتجاوز الفوائد المرتبطة باستبدال الأصل.

ب١٨ إن حق المورد أو التزامه لاستبدال الأصل لإجراء صيانة وإصلاح، أو كان الأصل لا يعمل بصورة جيدة أو في حال توفر ترقية تقنية، لا يمنع العميل من الحصول على حق استخدام أصل محدد.

ب١٩ إذ كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب أن يفترض العميل أن أي حق في الاستبدال ليس أساسياً.

أجزاء الأصول

ب٢٠ يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للأصل أصلاً محدداً إذا كان متميزاً مادياً (على سبيل المثال، طابق في مبنى). الطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يتميز مادياً (على سبيل المثال، الجزء من الطاقة الإنتاجية من كابل الألياف البصرية) ليس أصلاً محدداً ما لم يمثل ما يقارب جميع الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل.

حق الحصول على فوائد اقتصادية من الاستخدام

ب٢١ للسيطرة على استخدام أصل محدد، يُتطلب من العميل أن يكون له الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال من خلال الحصول على حق الاستخدام الحصري للأصل طوال هذه الفترة). يمكن للعميل الحصول على الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. تشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل منتجاته الرئيسة والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية المكنة الناتجة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.

ب٢٢ عند تقييم الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل (انظر الفقرة ب٣٠). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فقط الفوائد الاقتصادية من استخدام السيارة في تلك المنطقة وليس خارجها.

(ب) إذا حدد العقد للعميل إمكانية قيادة السيارة لعدد معين من الأميال فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فقط الفوائد الاقتصادية من استخدام السيارة بعدد الأميال المسموح بها وليس بأكثر منها.

ب٢٣ إذا اشترط العقد أن يدفع العميل للمورد أو طرف آخر جزءً من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على أنها عوض، فإن تلك التدفقات النقدية التي تم دفعها على أنها عوض يجب اعتبارها جزءً من الفوائد الإقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل. على سبيل المثال، إذا اشتُرِط على العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات من استخدام مساحة معرض تجزئة على أنها عوض لهذا الاستخدام فإن هذا الشرط لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام مساحة معرض التجزئة. وذلك بسبب أن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تعد فوائد اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام مساحة معرض التجزئة، والتي يتم بعد ذلك دفع جزء منها للمورد على أنها عوض لحق استخدام هذه المساحة.

الحق في توجيه الاستخدام

ب٢٤ للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام في أي مما يلي فقط:

(أ) للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدم الأصل طوال فترة الاستخدام (كما هو مبين في الفقرات ب٢٥-ب٣٠)؛ أو

(ب) القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدم الأصل محددة مسبقاً:

(١) وللعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد حق تغيير تعليمات التشغيل؛ أو

(٢) أن العميل صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة محددة مسبقاً للكيفية والغرض الذي سيستخدم له الأصل طوال فترة الاستخدام.

كيفية وغرض استخدام الأصل

ب٢٥ للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد. وعند إجراء هذا التقييم فإن المنشأة تأخذ في الحسبان حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام. وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على الفوائد الاقتصادية الناتجة من الاستخدام. ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود استناداً على طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.

ب٢٦ تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل في النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام اعتماداً على الظروف ما يلي:

(أ) حقوق تغيير نوع المخرجات المنتجة بواسطة الأصل (على سبيل المثال، اتخاذ قرار لاستخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين أو اتخاذ قرار بشأن تشكيلة المنتجات المباعة من مساحة معرض التجزئة)؛

(ب) حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار متى سيتم استخدام بند من الماكينات أو محطة الطاقة)؛

(ج) حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام بند من المعدات)؛

(د) حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي يتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك).

ب٢٧ تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. يمكن الاحتفاظ بمثل هذه الحقوق بواسطة العميل أو المورد. وعلى الرغم من أن حقوقاً مثل تلك التي لتشغيل وصيانة الأصل تعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل فهي ليست حقوقاً لتوجيه كيفية وغرض استخدام الأصل وغالباً ما تعتمد على قرارات حول كيفية وغرض استخدام الأصل. وعلى الرغم من ذلك، فإن حقوق تشغيل الأصل قد تمنح العميل حق توجيه استخدام الأصل إذا كانت القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل تم تحديدها مسبقاً (انظر الفقرة ب٢٤(ب)(١)).

القرارات المحددة خلال وقبل فترة الاستخدام

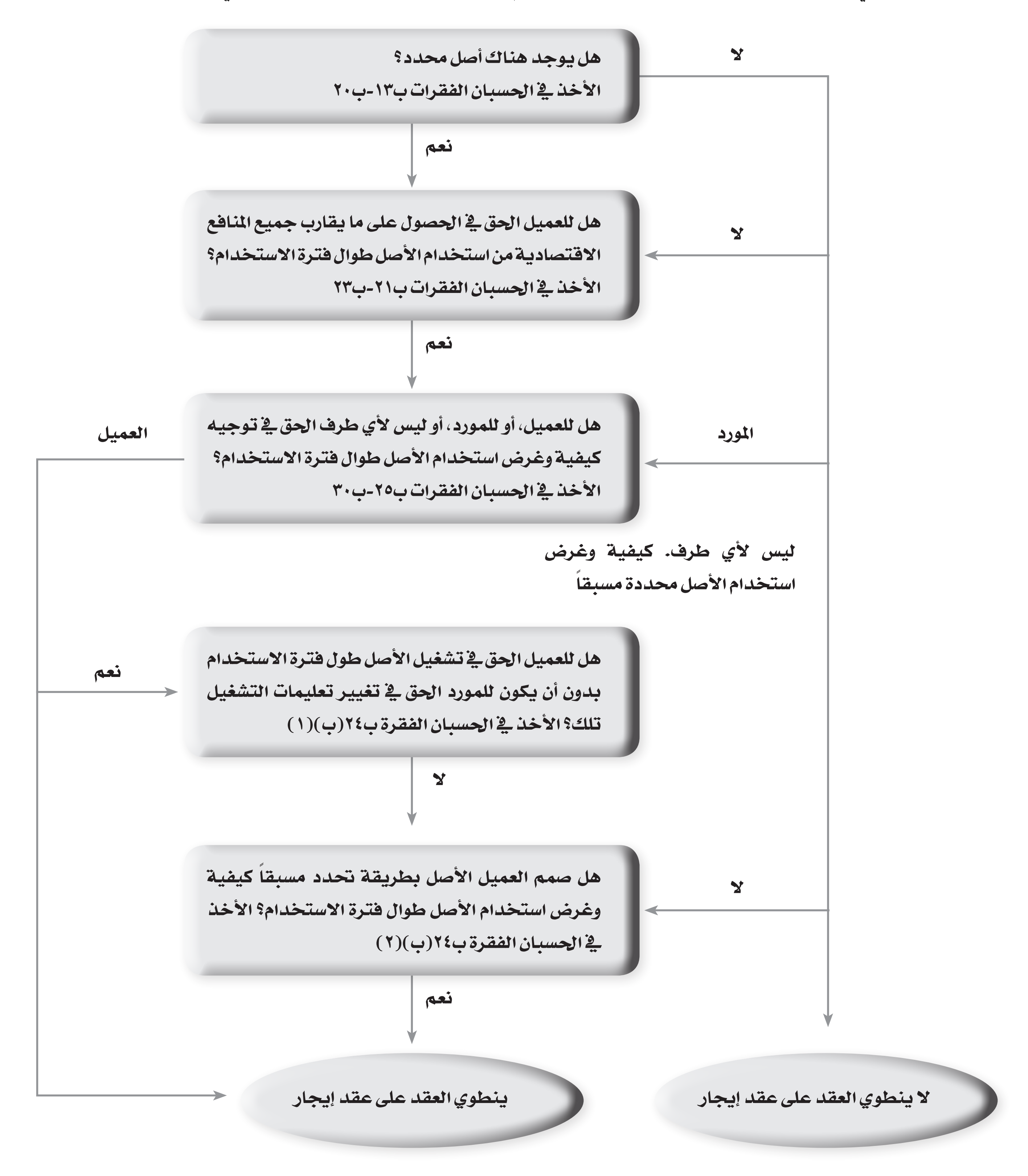
ب٢٨ يمكن أن تتحدد القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل مسبقاً بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد القرارات ذات الصلة مسبقاً عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.

ب٢٩ في تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فقط الحقوق في اتخاذ القرارات بشأن استخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) وفقاً لما هو مبين في الفقرة ب٢٤(ب)(٢). ونتيجة لذلك، فإن المنشأة لا يجوز أن تأخذ في الحسبان القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام ما لم تكن الشروط الواردة في الفقرة ب٢٤(ب)(٢) موجودة. فعلى سبيل المثال، إذا كان العميل قادراً فقط على تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام، فإن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل. إن القدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام من دون أي حقوق أخرى لاتخاذ قرارات متعلقة باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

حقوق الحماية

ب٣٠ قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية ملكية المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أوحماية موظفيه، أو لضمان امتثال المورد للأنظمة واللوائح. فهذه أمثلة لحقوق الحماية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد العقد (١) الحد الأقصى لكمية استخدام الأصل أو تحديد متى وأين يمكن للعميل استخدام الأصل، أو (٢) يتطلب من العميل تطبيق ممارسات تشغيلية محددة، أو (٣) يتطلب من العميل إبلاغ المورد بشأن التغييرات في كيفية استخدامه للأصل. تُعرِّف حقوق الحماية عادة نطاق حقوق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من الحصول على حق توجيه استخدام الأصل.

ب٣١ فيما يلي مخطط قد يساعد المنشآت على إجراء تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار:



فصل مكونات العقد (الفقرات ١٢-١٧)

ب٣٢ الحق في استخدام الأصل محل العقد يعد مكون عقد إيجار منفصل إذا توفر كل مما يلي:

(أ) يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما لوحده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة. الموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها كل على حده (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين) أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات الأخرى أو الأحداث)؛

(ب) لا يعتمد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة ولا يرتبط بدرجة كبيرة بالأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد. فعلى سبيل المثال، حقيقة أن المستأجر يمكن أن يقرر عدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير على حقه في استخدام الأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد بدرجة كبيرة أو لا يرتبط بدرجة كبيرة بتلك الأصول محل العقد الأخرى.

ب٣٣ قد يشتمل العقد على مبلغ مستحق الدفع بواسطة المستأجر للأنشطة والتكاليف التي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فعلى سبيل المثال، قد يدرج المؤجر في إجمالي المبلغ المستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى متكبدة متعلقة بعقد الإيجار، والتي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. لا تؤدي مثل هذه المبالغ المستحقة الدفع إلى مكون منفصل للعقد، ولكنها تعد جزءً من إجمالي العوض المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.

مدة عقد الإيجار (الفقرات ١٨-٢١)

ب٣٤ في تحديد مدة عقد الإيجار وتقييم طول فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، يجب على المنشأة تطبيق تعريف العقد وتحديد الفترة التي يكون فيها العقد غير قابل للإلغاء. لا يعد عقد الإيجار واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد الإيجار بدون إذن من الطرف الآخر مع عدم وجود غرامة كبيرة.

ب٣٥ إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن هذا الحق يعد خياراً لإنهاء عقد الإيجار متاحاً للمستأجر والذي تأخذه المنشأة في الحسبان عند تحديد مدة الإيجار. إذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار.

ب٣٦ تبدأ مدة عقد الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار وتشمل أي فترات تأجير مجانية مقدمة للمستأجر من المؤجر.

ب٣٧ في تاريخ بداية عقد الإيجار، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من تطبيق خيار تمديد عقد الإيجار أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار. تأخذ المنشأة في الحسبان كافة الوقائع والظروف ذات الصلة التي توجد حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة الخيار أو عدم ممارسته بما في ذلك أي تغيرات متوقعة في الوقائع والظروف من تاريخ بداية عقد الإيجار حتى تاريخ ممارسة الخيار. تشمل أمثلة العوامل التي تؤخذ في الحسبان على سبيل المثال وليس الحصر:

(أ) الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:

(١) مبلغ دفعات الإيجار في أي فترة اختيارية؛

(٢) مبلغ أي دفعات إيجار متغيرة أو دفعات شرطية أخرى مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية؛

(٣) شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار الشراء القابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بمعدل أقل حالياً من معدلات السوق).

(ب) التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد التي يتوقع أن يكون لها فوائد اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار التمديد أو خيار إنهاء عقد الإيجار أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة؛

(ج) التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد الإيجار مثل تكاليف التفاوض أو تكاليف النقل أو تكاليف تحديد أصل آخر ليكون محل العقد يناسب احتياجات المستأجر أو تكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بإعادة الأصل محل العقد في الحالة المحددة تعاقدياً أو إلى الموقع المحدد تعاقدياً؛

(د) أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر، أخذاً في الحسبان على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص، وموقع الأصل محل العقد، وتوفر البدائل المناسبة؛

(هـ) الشروط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما يمكن ممارسة الخيار فقط إذا تم استيفاء شرط أو أكثر) واحتمالية وجود تلك الشروط.

ب٣٨ خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار قد يجتمع مع واحد أو أكثر من الخصائص التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية) بحيث يضمن المستأجر للمؤجر حداً أدنى أو عائداً نقدياً ثابتاً هو نفسه تقريباً بغض النظر عما إذا تم ممارسة الخيار. في هذه الحالات، وعلى الرغم من الإرشادات عن الدفعات الثابتة في جوهرها في الفقرة ب٤٢، فإنه يجب على المنشأة افتراض أن المستأجر متأكد بصورة معقولة من ممارسته خيار تمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسته خيار إنهاء عقد الإيجار.

ب٣٩ كلما كانت فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء أقصر كلما زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسته لخيار الإنهاء. وذلك لأن التكاليف المرتبطة بالحصول على أصل بديل من المرجح أن تكون أعلى نسبياً كلما قصرت الفترة غير القابلة للإلغاء.

ب٤٠ الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي عادة ما يتم خلالها استخدام أنواع معينة من الأصول (سواءً كانت مستأجرة أو مملوكة) وأسبابه الاقتصادية للقيام بذلك قد توفر معلومات تساعد في تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته. فعلى سبيل المثال، إذا استخدم المستأجر عادة أنواعاً معينة من الأصول لفترة معينة من الزمن أو إذا كان المستأجر في الممارسة العملية قد مارس كثيرا الخيارات على عقود الإيجار لأنوع معينة من الأصول محل العقد، فيجب على المستأجر الأخذ في الحسبان الأسباب الاقتصادية للممارسة السابقة في تقييم ما إذا كان متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.

ب٤١ تحدد الفقرة ٢٠ أنه بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يقوم المستأجر بإعادة تقييم مدة عقد الإيجار عند وقوع حدث مهم أو تغير مهم في الظروف التي تقع ضمن سيطرة المستأجر وتؤثر في ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه من قبل في تحديده لمدة عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار تم إدراجه في تحديده لمدة عقد الإيجار. وتشمل الأمثلة على الأحداث المهمة أو التغيرات المهمة في الظروف:

(أ) التحسينات المهمة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد الإيجار والتي يتوقع أن يكون لها فوائد اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة؛

(ب) تعديل مهم أو تحوير للأصل محل العقد لم يكن متوقعاً في تاريخ بداية عقد الإيجار؛

(ج) نشأة عقد إيجار من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية مدة عقد الإيجار المحددة مسبقاً؛

(د) قرار تجاري للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار (على سبيل المثال، قرار لتمديد عقد إيجار أصل مكمّل، أو قرار لاستبعاد أصل بديل أو لاستبعاد وحدة أعمال يعمل فيها أصل "حق استخدام").

دفعات إيجار ثابتة في جوهرها (الفقرات ٢٧(أ)، ٣٦(ج)، ٧٠(أ))

ب٤٢ تتضمن دفعات الإيجار أي دفعات إيجار ثابتة في جوهرها. دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها هي دفعات قد تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. توجد دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها، على سبيل المثال في حال:

(أ) كانت الدفعات مهيكلة على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي هذه الدفعات على شروط للتغير ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي. تشمل الأمثلة على أنواع تلك الدفعات ما يلي:

(١) الدفعات التي يجب القيام بها فقط في حال ثبت أن الأصل سيكون قادراً على العمل خلال عقد الإيجار أو فقط في حالة وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها؛ أو

(٢) الدفعات المهيكلة مبدئياً على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام الأصل محل العقد ولكن سيتم حل التغير عند نقطة معينة بعد تاريخ بداية عقد الإيجار بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة لما تبقى من مدة عقد الإيجار. تصبح هذه الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند حل هذا التغير.

(ب) كان هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن واحدة فقط من تلك المجموعات واقعية. في هذه الحالة، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المجموعة الواقعية من الدفعات لتكون هي دفعات الإيجار.

(ج) كان هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن يجب عليه القيام بمجموعة واحدة على الأقل من تلك المجموعات من الدفعات. في هذه الحالة يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مجموعة الدفعات التي يتم تجميعها إلى أقل مبلغ (على أساس مخصوم) لتكون هي دفعات الإيجار.

علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد الإيجار

تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد

ب٤٣ قد تتفاوض المنشأة على عقد إيجار قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر. قد تتطلب بعض عقود الإيجار تشييد أو إعادة تصميم الأصل محل العقد لاستخدامه بواسطة المستأجر. استناداً على شروط وأحكام العقد، قد يُطلب من المستأجر القيام بدفعات متعلقة بتشييد أو تصميم الأصل.

ب٤٤ إذا تكبد المستأجر تكاليف تتعلق بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد، فيجب على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل معيار المحاسبة الدولي ١٦. لا تتضمن التكاليف المتعلقة بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد الدفعات التي تمت بواسطة المستأجر لحق استخدام الأصل محل العقد. الدفعات لحق استخدام الأصل محل العقد هي دفعات لعقد الإيجار بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

الملكية النظامية للأصل محل العقد

ب٤٥ قد يحصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد قبل تحويل الملكية النظامية للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. لا يحدد الحصول على الملكية النظامية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.

ب٤٦ إذا كان المستأجر يسيطر (أو حصل على السيطرة) على الأصل محل العقد قبل تحويل ذلك الأصل إلى المؤجر، فتعد المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرات ٩٨-١٠٣.

ب٤٧ ولكن، إذا لم يحصل المستأجر على السيطرة على الأصل محل العقد قبل تحويل الأصل للمؤجر، فإن المعاملة لا تعد معاملة بيع وإعادة استئجار. فعلى سبيل المثال قد يكون هذا هو الحال إذا تفاوض الصانع والمؤجر والمستأجر على معاملة لشراء أصل من الصانع بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر. قد يحصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد قبل تحويل الملكية النظامية للمؤجر. في هذه الحالة، إذا حصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد ولكن لم يحصل على السيطرة على الأصل قبل تحويله إلى المؤجر، فلا تتم المحاسبة عن المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار ولكن تتم المحاسبة عنها على أنها عقد إيجار.

إفصاحات المستأجر (الفقرة ٥٩)

ب٤٨ في تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لمعلومات إضافية عن أنشطة التأجير للوفاء بالهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، يجب على المستأجر الأخذ في الحسبان:

(أ) ما إذا كانت هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. يجب على المستأجر تقديم المعلومات الإضافية المحددة في الفقرة ٥٩ فقط إذا كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وفي هذا السياق، فإنه من المرجح أن يكون هذا هو الحال إذا كان ذلك يساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:

(١) المرونة التي توفرها عقود الإيجار. قد توفر عقود الإيجار المرونة على سبيل المثال إذا استطاع المستأجر تقليل التعرض من خلال ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود الإيجار بشروط وأحكام مواتية له.

(٢) القيود التي تفرضها عقود الإيجار. قد تفرض عقود الإيجار قيوداً، على سبيل المثال من خلال إلزام المستأجر بالمحافظة على نسب مالية معينة.

(٣) حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة، على سبيل المثال دفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.

(٤) التعرض للمخاطر الأخرى الناتجة من عقود الإيجار.

(٥) الانحرافات عن الممارسات الصناعية. قد تتضمن هذه الانحرافات على سبيل المثال، شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على المحفظة التأجيرية للمستأجر.

(ب) ما إذا كانت هذه المعلومات ظاهرة من معلومات تم عرضها إما في القوائم المالية الرئيسية أو مفصح عنها في الإيضاحات. ولا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة فعلياً في أماكن أخرى في القوائم المالية.

ب٤٩ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة، والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة وانتشار تلك الدفعات؛

(ب) نسبة حجم دفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة؛

(ج) المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة وكيف يتوقع أن تتغير استجابة للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.

ب٥٠ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد وخيارات الإنهاء والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد وخيارات الإنهاء وانتشار تلك الخيارات؛

(ب) نسبة حجم دفعات الإيجار الإختيارية إلى دفعات الإيجار؛

(ج) انتشار ممارسة خيارات غير مدرجة في قياس التزامات عقود الإيجار؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.

ب٥١ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية وانتشار تلك الضمانات؛

(ب) نسبة حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية؛

(ج) طبيعة الأصول محل العقد التي تم تقديم تلك الضمانات لها؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.

ب٥٢ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بمعاملات البيع واعادة الاستئجار والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة ٥١، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار وانتشار تلك المعاملات؛

(ب) الشروط والأحكام الرئيسية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار الفردية؛

(ج) الدفعات غير المدرجة في قياس التزامات عقد الإيجار؛

(د) الأثر على التدفق النقدي لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

تصنيف عقد الإيجار للمؤجر (الفقرات ٦١-٦٦)

ب٥٣ يعتمد تصنيف عقد الإيجار للمؤجرين في هذا المعيار على مدى تحويل عقد الإيجار للمخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني والتغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية. يمكن أن تتمثل المنافع في توقعات عملية مربحة على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وتحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو تحقق قيمة متبقية.

ب٥٤ قد يتضمن عقد الإيجار شروطاً وأحكاماً لتعديل دفعات الإيجار استجابة لتغيرات معينة حدثت بين تاريخ نشأة عقد الإيجار وتاريخ بداية عقد الإيجار (مثل التغير في تكلفة الأصل محل العقد الخاصة بالمؤجر أو التغير في تكلفة تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر). في هذه الحالة، ولأغراض تصنيف عقد الإيجار، فإن أثر أيٍّ من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنها حدثت في تاريخ نشأة عقد الإيجار.

ب٥٥ عندما يتضمن عقد الإيجار كلا من عنصري الأرض والمباني، فإنه يجب على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق الفقرات ٦٢-٦٦ والفقرتين ب٥٣-ب٥٤. وفي تحديد ما إذا كان عنصر الأرض هو عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي، فإن الاعتبار المهم هو أن الأرض عادة ليس لها عمر إنتاجي محدود.

ب٥٦ عندما يكون من الضروري لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد إيجار أرض ومباني، فإنه يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أي دفعات إجمالية في البداية) بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيمة العادلة النسبية للحقوق في الأصول المؤجرة في عنصري الأرض والمباني لعقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار. ويتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي عند عدم إمكانية تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقود إيجارات تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

ب٥٧ بالنسبة لعقد إيجار لأرض ومباني تكون قيمة عنصر الأرض فيه غير جوهرية لعقد الإيجار، فإنه يمكن للمؤجر معالجة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، وتصنيفها على أنها إيجار تمويلي أو إيجار تشغيلي بتطبيق الفقرات ٦٢-٦٦ والفقرتين ب٥٣-ب٥٤. وفي هذه الحالة، يجب على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصل محل العقد.

تصنيف عقد الإيجار من الباطن

ب٥٨ عند تصنيف عقد الإيجار من الباطن فإنه يجب على المؤجر الوسيط، تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي كما يلي:

(أ) إذا كان عقد الإيجار الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر عقد إيجار قصير الأجل، وتمت المحاسبة عنه بتطبيق الفقرة ٦، فيجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي.

(ب) بخلاف ذلك، يجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى أصل "حق الاستخدام" الناتج من عقد الإيجار الرئيسي وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد (على سبيل المثال، بند العقارات والآلات والمعدات موضوع عقد الإيجار).

ملحق ج

تاريخ السريان والتحول

يعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار وله نفس صلاحيات الأجزاء الأخرى من المعيار.

تاريخ السريان

ج١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩م أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر للمنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" في التاريخ الأولي لتطبيق هذا المعيار أو قبله. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج٢ لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات ج١-ج١٩ فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.

تعريف عقد الإيجار

ج٣ كوسيلة عملية، لا يتطلب من المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان عقد ما هو عقد إيجار، أو ينطوي على عقد إيجار في تاريخ التطبيق الأولي. وبدلاً عن ذلك يسمح للمنشأة بـ:

(أ) تطبيق هذا المعيار على العقود التي تم تعريفها سابقاً على أنها عقود إيجار بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار". يجب على المنشأة تطبيق متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج٥-ج١٨ على تلك العقود.

(ب) عدم تطبيق هذا المعيار على العقود التي لم يتم تعريفها سابقاً على أنها تنطوي على عقد إيجار بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية ٤.

ج٤ إذا اختارت المنشأة تطبيق الوسيلة العملية في الفقرة ج٣، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق الوسيلة العملية على كافة عقودها. ونتيجة لذلك، يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١١ فقط على العقود التي تم الدخول فيها (أو تم تغييرها) في تاريخ التطبيق الأولي أو بعده.

المستأجرون

ج٥ يجب على المستأجر تطبيق هذا المعيار على عقوده إما:

(أ) بأثر رجعي لكل فترة تقرير سابقة معروضة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات ج٧-ج١٣.

ج٦ يجب على المستأجر تطبيق الاختيار المبين في الفقرة ج٥ بشكل ثابت على كافة عقود إيجاراته التي يكون فيها مستأجراً.

ج٧ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة، وبدلاً عن ذلك يجب على المستأجر إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو أي مكون آخر لحقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في تاريخ التطبيق الأولي.

عقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي

ج٨ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فيجب على المستأجر:

(أ) إثبات التزام عقد الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧. يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) إثبات أصل "حق الاستخدام" في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧. يجب على المستأجر الاختيار على أساس كل عقد إيجار على حده لقياس أصل "حق الاستخدام" إما بـ:

(١) مبلغه الدفتري كما لو كان المعيار تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد الإيجار ولكن مخصوماً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي؛ أو

(٢) مبلغ مساوٍ لالتزام عقد الإيجار معدلاً بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة تتعلق بذلك الإيجار المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" لأصول "حق الاستخدام" في تاريخ التطبيق الأولي ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ج١٠(ب).

ج٩ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ج٨، بالنسبة لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، فإن المستأجر:

(أ) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجارالتي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في الفقرات ب٣-ب٨) والتي سيتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة ٦. يجب على المستأجر المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية". يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار الناتج من تلك الإيجارات بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجب عليه قياس أصل "حق الاستخدام" بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ وستتم المحاسبة عنها على أنها عقار استثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من تاريخ التطبيق الأولي. يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار الناتج من تلك الإيجارات بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٠ يمكن للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٥(ب) لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧. يُسمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد إيجار على حدة.

(أ) يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بصورة معقولة (مثل العقود التي تكون مدة إيجارها المتبقية مماثلة لفئة مشابهة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية مشابهة).

(ب) يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه فيما إذا كانت عقود الإيجار هي عقود متوقع خسارتها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة" مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي كبديل لعملية إجراء اختبار للهبوط. إذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل "حق الاستخدام" في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المتوقع خسارتها المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يمكن للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ج٨ لعقود الإيجار التي تنتهي مدة إيجارها خلال ١٢ شهر من تاريخ التطبيق الأولي. في هذه الحالة، يجب على المستأجر:

(١) المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بنفس طريقة عقود الإيجار قصيرة الأجل كما هو مبين في الفقرة ٦؛

(٢) إدراج التكلفة المرتبطة بعقود الإيجار تلك ضمن إفصاحات مصروفات عقود الإيجار قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

(د) يمكن للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل "حق الاستخدام" في تاريخ التطبيق الأولي.

(هـ) يمكن للمستأجر أن يستخدم الإدراك المتأخر كما هو الحال في تحديد مدة عقد الإيجار إذا كان العقد يشتمل على خيارات تمديد عقد الإيجار أو إنهائه.

عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تمويلي

ج١١ إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب) لعقود إيجار كانت مصنفة على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، فإن المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يكونا هما المبلغ الدفتري لأصل عقد الإيجار والتزام عقد الإيجار قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة اللذين تم قياسهما بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧. ولهذه العقود، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الإفصاح

ج١٢ إذا اختار المستأجر تطبيق هذه المعيار وفقاً للفقرة ج٥(ب)، فيجب عليه الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي المطلوبة وفقاً للفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٨، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨. وبدلاً من المعلومات المحددة في الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقد الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) تفسيرات عن أي فروقات بين:

(١) تعهدات عقود الإيجار التشغيلي المفصح عنها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي كما هو مبين في الفقرة ج٨(أ)؛

(٢) التزامات عقد الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٣ إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة ج١٠ فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المؤجرون

ج١٤ باستثناء ما هو موضح في الفقرة ج١٥، لا يلزم المؤجر إجراء أي تعديلات عند التحول وذلك لعقود الإيجار التي يكون فيها هو المؤجر، ويجب عليه المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٥ يجب على المؤجر الوسيط:

(أ) إعادة تقييم عقود الإيجار من الباطن المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ وما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد إيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار. يجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للمدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد الإيجار الرئيسي وعقد الإيجار من الباطن في ذلك التاريخ.

(ب) بالنسبة لعقود الإيجار من الباطن المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ ولكنها تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، تتم المحاسبة عن عقود الإيجار من الباطن على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

ج١٦ لا يجوز للمنشأة إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان تحويل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ ليتم المحاسبة عنها على أنها بيع.

ج١٧ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) الاستمرار في استنفاد أي مكاسب بيع على مدى مدة عقد الإيجار.

ج١٨ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن إعادة الاستئجار بنفس الطريقة التي يتم المحاسبة عنها لأي عقود إيجار تشغيلي قائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) تعديل أصل "حق الاستخدام" المعاد استئجاره بأي مكاسب أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

المبالغ المثبتة سابقاً فيما يتعلق بتجميع الأعمال

ج١٩ إذا قام المستأجر بإثبات أصل أو التزام سابقاً بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد إيجار تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع أعمال، فيجب على المستأجر إلغاء إثبات ذلك الأصل أو الالتزام وتعديل المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" بمبلغ مقابل في تاريخ التطبيق الأولي.

الإشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٢٠ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعدُ المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" فيجب قراءة أي إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج٢١ يحل هذا المعيار محل المعايير والتفسيرات التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"؛

(ب) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ١٥ "عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز"؛

(د) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٢٧ "تقويم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد إيجار".

معيار المحاسبة الدولي ١

"عرض القوائم المالية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١ «عرض القوائم المالية» أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية:

أولا: توضيحات عامة:

أينما وردت عبارة «من خلال الربح والخسارة» فهي تعني «من خلال الإثبات في قائمة الدخل»، وتعني عبارة «مكونات الربح أو الخسارة» أينما وردت «قائمة الدخل»، وتعني عبارة «الربح أو الخسارة» أينما وردت إما «قائمة الدخل» أو «صافي الدخل» حسب السياق. فعلى سبيل المثال تعني هذه العبارة في الفقرة ٧ صافي الدخل في سياق تعريف «الربح أو الخسارة»، في حين تعني في نفس الفقرة قائمة الدخل في سياق تعريف «تعديلات إعادة التصنيف». وقد وردت هذه العبارات في المعيار في الفقرات (٧، ٨، ١٠أ، ٣٨أ، ٨١أ، ٨١ب، ٨٢، ٨٢أ، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٣، ٩٥، ٩٦، ٩٩، ١٠٢، ١٠٦، ١١٥).

وذلك باعتبار أن مصطلحات «قائمة الدخل» و«صافي الدخل متعارف عليها في بيئة المملكة العربية السعودية.

ثانيا: التعديلات المدخلة على الفقرات:

٥ (تعديل):

تم تعديل هذه الفقرة للإشارة لوجود معيار خاص بعرض القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة.

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت التي تستهدف تحقيق الربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا ~~قامت~~ تم السماح ~~المنشآت~~ للمنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيق الربح في القطاع الخاص، أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها.

٥٤ (إضافة):

يضاف إلى متطلبات البند (ن) من هذه الفقرة النص على عرض الالتزامات عن الزكاة المستحقة. تمت إضافة هذا المتطلب لالتزام الشركات السعودية بدفع الزكاة المستحقة. ويتم قراءة هذا البند كما يلي:

(ن) الالتزامات عن الزكاة المستحقة وفقا لتعريف معيار الزكاة السعودي، والتزامات وأصول الضريبة الحالية، كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٢ «ضرائب الدخل».

٧٨ (إضافة):

تتم إضافة العناصر الآتية للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة - أيضاً – العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، والمبالغ المدفوعة مقدما، ومبالغ أخرى. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقا لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ «المخزون»، في تصنيفات مثل البضاعة، ومهمات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام.

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين، ولبنود أخرى.

(هـ) يتم تفصيل رأس المال والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة إصدار الأسهم، والاحتياطيات.

(و) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقا لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ المستحقة المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقا للتصنيف المصدر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقا لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقا لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

٨٢ (إضافة):

يضاف إلى متطلب عرض الإيرادات في قائمة الدخل، وجوب عرض الإيرادات في ثلاث مجموعات منفصلة: الإيرادات من الأنشطة الرئيسة، الإيرادات التمويلية (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، والإيرادات الأخرى. وتمت إضافة هذ المتطلب لأنه يمثل امتداد لما اعتاد عليه المستفيدون في المملكة من التفريق بين الإيراد من الأنشطة الرئيسة ومن الأنشطة الأخرى. إضافة إلى ذلك فإنه يوفر معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات المنشأة وأنواع إيراداتها. كما يضاف أيضاً متطلب عرض الزكاة الخاصة بالفترة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٨٢ بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيــراد، مع عرض منفصل لإيرادات الفوائد المحتسبة بطريقة الفائدة الفعلية، وعرض منفصل لكل من الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد الأخرى والإيرادات الأخرى.

(أأ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء اثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

(ب) تكاليف التمويل.

(ب أ) خسائر الهبوط في القيمة (تشمل عكس خسائر الهبوط في القيمة أو مكاسب الهبوط في القيمة) المحددة وفقا للقسم ٥-٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج أ) إذا أُعيد تصنيف أصل مالي بحيث يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين المبلغ الدفتري السابق وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي (٩)).

(ج ب) أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في الدخل الشامل الآخر وتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة، عند إعادة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة..

(د) مصروف الضريبة والزكاة.

(هـ) [حذفت]

(هـ أ) مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

(و-ط) [حذفت]

٩٧أ (إضافة فقرة):

تتم إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٩٧ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الإيرادات المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الإيرادات المختلفة المعروضة في قائمة الدخل ولتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة إيرادات المنشأة، وعوائد استثماراتها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٩٧أ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عن إيراداتها كما يلي:

i. الإيرادات من الأنشطة الرئيسة مفصلة حسب الأنشطة الرئيسة للمنشأة مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات من الأنشطة الرئيسة.

ii. الإفصاح عن الإيرادات التمويلية أو إيرادات الفوائد (إذا لم يكن التمويل هو النشاط الرئيس للمنشأة)، الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للإيرادات التمويلية المختلفة. ويجب أن تفصح المنشأة عن إيرادات الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

iii. الإيرادات والمكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات والمكاسب الأخرى.

١٠٢ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركة المحملة على قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٢ ... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة X

١٠٣ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة في آخر سطر في المثال الوارد في الفقرة، حيث تعد الزكاة أحد مصروفات الشركة المحملة على قائمة الدخل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٣ ... وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

...

الربح قبل الزكاة والضريبة X

١٠٥أ (إضافة فقرة):

تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ١٠٥ لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلا عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها خلال الفترة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٠٥أ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

معيار المحاسبة الدولي ١

عرض القوائم المالية

الهدف

١ يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.

النطاق

٢ **يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs).**

٣ تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى متطلبات الإثبات، والقياس والإفصاح لمعاملات محددة وأحداث أخرى.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية الأولية". وبالرغم من ذلك تنطبق الفقرات ١٥–٣٥ على مثل تلك القوائم المالية. ينطبق هذا المعيار - على نحو متساوٍ – على جميع المنشآت، بما في ذلك تلك المنشآت التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وتلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة".

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا قامت المنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيق الربح في القطاع الخاص، أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها.

٦ وبالمثل، فإن المنشآت التي لا يوجد بها حقوق ملكية، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " الأدوات المالية: العرض" (مثل بعض الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تعد أسهم رأس مالها حقوق ملكية (مثل بعض المنشآت التعاونية)، قد يلزمها أن تكيف عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القوائم المالية.

التعريفات

٧ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

القوائم المالية ذات الغرض العام (يشار إليها "بالقوائم المالية") **هي تلك القوائم التي يُقصد منها أن تلبي احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات.**

غير عملي يعدّ تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل مسعى معقول للقيام بذلك.

المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs) **هي المعايير والتفسيرات المُصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتشمل:**

(أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛

(ج) تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"؛

(د) تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"[١].

١ تم تعديل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي IFRSs بعد تغيير الإسم من خلال الدستور المُنقح لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي في ٢٠١٠.

الحذوفات الجوهرية لبنود أو سوء عرضها تعدذات أهمية نسبية إذا استطاعت أن تؤثر – بشكل فردى أو جماعي – على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف، أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند، أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم.

يتطلب تقييم ما إذا كان الحذف، أو سوء العرض يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وبالتالي يكون ذا أهمية نسبية، الأخذ في الحسبان خصائص هؤلاء المستخدمين. ينص "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" في الفقرة ٢٥[٢] على أنه "يفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية". وبناءً عليه، يحتاج التقييم أن يأخذ في الحسبان كيف يُتوقع - بشكل معقول – أن يتأثر المستخدمون الذين بمثل تلك الصفات عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

الإيضاحات تتضمن معلومات إضافية على تلك المعروضة في قائمة المركز المالي، وقائمة (قائمتي) الربح أوالخسارة والدخل الشامل الآخر، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. توفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.

الدخل الشامل الآخر يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) التي لا تكون مثبتة ضمن الربح أو الخسارة كما هو مطلوب أو مسموح به بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى.

تشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) التغييرات في فائض إعادة التقويم (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة")؛

(ب) إعادة قياسات خطط المنافع المحددة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين")؛

(ج) المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية")؛

(د) المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٥.٧.٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

(دأ) المكاسب والخسائر على الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرات ٤.١.٢أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(هـ) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التحوط المستخدمة في تحوط التدفق النقدي (أنظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(و) لالتزامات معينة محددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يرجع إلى التغيرات في مخاطر الائتمان المتعلقة بالالتزام (أنظر الفقرة ٥.٧.٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ز) التغيرات في القيمة الزمنية للخيارات عند فصل القيمة الفعلية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار ووسم التغيرات في القيمة الفعلية على أنها هي فقط أداة التحوط (أنظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)؛

(ح) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة للعقود الآجلة عند فصل العناصر الآجلة عن العناصر الفورية للعقود الآجلة ووسم التغيرات في العناصر الفورية على أنها هي فقط أداة التحوط؛ والتغيرات في قيمة الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية للأداة المالية عند استثنائه من وسم تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (أنظر القسم ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٢ في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي". وأستُبدلت الفقرة ٢٥ بالفصل ٣ من «إطار المفاهيم».

المــلاك هم حملة أدوات مالية مصنفة على أنها حقوق ملكية.

الربح أو الخسارة هو مجموع الدخل، مطروحاً منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.

تعديلات إعادة التصنيف هي المبالغ التي يُعاد تصنيفها ضمن الربح، أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية، أو في الفترات السابقة.

مجموع الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.

يشمل مجموع الدخل الشامل جميع مكونات "الربح أو الخسارة" و"الدخل الشامل الآخر".

٨ رغم أن هذا المعيـــار يستــخدم مصطلحات "الدخل الشامل الآخـــر"، و"الربح أو الخسارة" و"مجموع الدخل الشامل"، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم مصطلحات أخرى لوصف المجاميع، طالما أن المعنى واضح. على سبيل المثال، يجوز للمنشأة أن تستخدم مصطلح "صافي الدخل" لوصف الربح أو الخسارة.

٨ أ تم توضيح المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" وتم استخدامها في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(أ) أداة مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها حقوق ملكية (الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب من معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ب) أداة تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم إلى طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط، وتصنف على أنها أداة حقوق ملكية (الموضحة في الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

القوائم المالية

غرض القوائم المالية

٩ تعدُّ القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. فهدف القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعدُّ مفيدة لشريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتظهر القوائم المالية - أيضاً - نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق هذا الهدف، توفر القوائم المالية معلومات عما يخص المنشأة من:

(أ) الأصول؛

(ب) الإلتزامات؛

(ج) حقوق الملكية؛

(د) الدخل والمصروفات، بما في ذلك المكاسب والخسائر؛

(هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بصفتهم ملاك؛

(و) التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات، مع المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتحديد، التنبؤ بتوقيتها ودرجة تأكدها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠ **تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:**

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة؛

(ب) قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر للفترة؛

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛

(د) قائمة التدفقات النقدية للفترة؛

(هـ) لإيضاحات، وتشمل السياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(هـ أ) المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هي محددة في الفقرتين ٣٨ و٣٨أ؛

(و) قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقاً للفقرات ٤٠أ-٤٠د.

يمكن للمنشأة أن تستخدم عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. على سبيل المثال، يمكن للمنشاة أن تستخدم العنوان "قائمة الدخل الشامل" بدلاً من "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر".

١٠أ **يمكن للمنشأة أن تعرض قائمة واحدة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر، مع عرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر في قسمين. ويجب ان يُعرض القسمين معاً، على أن يُعرض قسم الربح أو الخسارة أولاً متبوعاً مباشرةً بقسم الدخل الشامل الاخر. يمكن للمنشاة أن تعرض قسم الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة للربح أو الخسارة. وفي هذه الحالة، يجب أن تسبق القائمة المنفصلة للربح أو الخسارة – مباشرةً - القائمة التي تعرض الدخل الشامل، والتي يجب أن تبدأ بالربح أو الخسارة.**

١١ **يجب على المنشأة أن تعرض جميع القوائم المالية في المجموعة الكاملة من القوائم المالية بدرجة متساوية من الاهمية.**

١٢ [حذفت]

١٣ تقوم كثير من إدارات المنشآت بتقديم استعراض مالي خارج القوائم المالية، يصف ويوضح السمات الرئيسة لأداء المنشأة ومركزها المالي، وحالات عدم التأكد الرئيسة التي تواجهها. ويمكن أن يشمل مثل هذا التقرير استعراض ما يلي:

(أ) العوامل والمؤثرات الرئيسة التي تحدد الأداء المالي، بما في ذلك التغيّرات في البيئة، التي تعمل فيها المنشأة، وتجاوب المنشأة مع هذه التغيرات وآثارها، وسياسة المنشأة للاستثمار من أجل المحافظة على الأداء المالي وتعزيزه، بما في ذلك سياستها لتوزيع الأرباح؛

(ب) مصادر تمويل المنشأة ونسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تهدف إليها؛

(ج) موارد المنشأة غير المثبتة في قائمة المركز المالي، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

١٤ تعرض كثير من المنشآت أيضاً – خارج القوائم المالية – تقارير وقوائم مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، خاصة في الصناعات التي تكون العوامل البيئية فيها مهمة، وعندما يعد الموظفون مجموعة مهمة من المستخدمين. وتعد التقارير والقوائم المعروضة خارج القوائم المالية خارجة عن نطاق المعايير الدولية للتقرير المالي.

السمات العامة

العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي

١٥ **يجب أن تعرض القوائم المالية – بعدل – المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل تعبيراً صادقاً عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وفقاً للتعريفات وضوابط الاثبات المتعلقة بالأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات المحددة في "الإطار"[٣]. ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع إفصاح إضافي عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.**

١٦ **يجب على أي منشأة تلتزم في إعداد قوائمها المالية بالمعايير الدولية للتقرير المالي، النص الصريح، وغير المتحفظ في الإيضاحات عن هذا الالتزام. ولا يجوز للمنشأة أن تصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي، إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.**

١٧ في جميع الظروف – تقريبا – تحقق المنشأة عرضاً عادلاً من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها. ويتطلب العرض العادل - أيضاً – من المنشأة ما يلي:

(أ) إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ منظومة من الإرشادات المعتمدة التي تأخذها الإدارة في الحسبان في ظل غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق – بشكل محدد – على بند ما.

(ب) عرض المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة توفر معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة وقابلة للفهم.

(ج) توفير إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بمتطلبات محددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة، وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

١٨ **لا يمكن للمنشأة أن تتدارك اختيار سياسات محاسبية غير مناسبة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، أو من خلال الإيضاحات أو المواد التوضيحية.**

١٩ **في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في معيار دولي للتقرير المالي سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار"، يجب على المنشأة أن تخرج عن هذا المتطلب وفقاً للطريقة المحددة في الفقرة ٢٠، وذلك إذا كان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب، أو بخلاف ذلك لا يمنع مثل هذا الخروج.**

٢٠ **إذا خرجت المنشأة عن متطلب لمعيار دولي للتقرير المالي، وفقاً للفقرة ١٩، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:**

(أ) أن الإدارة خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر – بعدل – عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛

(ب) أنها التزمت بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها، باستثناء أنها خرجت عن متطلب معين وذلك لتحقيق عرض عادل؛

(ج) عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي الذي خرجت عنه المنشأة، وطبيعة الخروج، بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة – فيما لو تمت – في هذه الظروف مضللة جداً، مما يجعلها تتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار"، والمعالجة المطبقة؛

(د) الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية، كان سيتم التقرير عنه التزاماً بالمتطلب، وذلك لكل فترة معروضة.

٣ تتضمن الفقرات ١٥–٢٤ إشارات لهدف القوائم المالية المحدد في «[إطار إعداد وعرض القوائم المالية]». وفي سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية «الإطار» بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي»، الذي استبدل هدف القوائم المالية بهدف التقرير المالي ذو الغرض العام: أنظر الفصل ١ من «إطار المفاهيم».

٢١ **عندما تخرج المنشأة عن متطلب لمعيار دولي للتقرير المالي في فترة سابقة، ويؤثر هذا الخروج على المبالغ المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالإفصاحات المحددة في الفقرة ٢٠(ج) و(د).**

٢٢ تنطبق الفقرة ٢١، على سبيل المثال، عندما تخرج المنشأة – في فترة سابقة - عن متطلب في معيار دولي للتقرير المالي لقياس أصول أو التزامات، ويؤثر هذا الخروج على قياس التغيرات في الأصول والالتزامات المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية.

٢٣ **في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في معيار دولي للتقرير المالي سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد انه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار"، في حين يمنع الإطار التنظيمي الملائم الخروج عن المتطلب، فإنه يجب على المنشأة أن تخفض الجوانب المضللة المتصورة للالتزام، إلى أقصى حد ممكن، وذلك بالإفصاح عما يلي:**

(أ) **عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي موضوع الإشكال، وطبيعة المتطلب، وسبب أن الإدارة خلصت إلى أن الالتزام بهذا المتطلب، في هذه الظروف، سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار"؛**

(ب) **التعديلات لكل بند في القوائم المالية خلصت الإدارة إلى أنها تعد ضرورية لتحقيق عرض عادل، وذلك لكل فترة معروضة.**

٢٤ لغرض الفقرات ١٩–٢٣، سيتعارض بند ما من المعلومات مع هدف القوائم المالية عندما لا يعبر - بصدق – عن المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي يستهدف التعبير عنها، أو يتوقع- بشكل معقول- أن يعبر عنها، وبالتالي سيكون من المحتمل أن يؤثر ذلك على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقدير ما إذا كان الالتزام بمتطلب محدد في معيار دولي للتقرير المالي سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار"، يجب على الإدارة الاخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) سبب عدم تحقيق هدف القوائم المالية في ظروف معينة؛

(ب) كيفية اختلاف ظروف المنشأة عن تلك المتعلقة بالمنشآت الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وإذا كانت المنشآت الأخرى في ظروف مشابهة تلتزم بالمتطلب، فإنه يكون هناك افتراض مسبق – قابل للنقض – بأن التزام المنشأة بالمتطلب لن يكون مضللاً - بشكل كبير - إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار".

الاستمرارية

٢٥ **عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة إجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار على أنها منشأة مستمرة. ويجب على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تنوي الإدارة أن تصفي المنشأة، أو أن توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديلاً واقعياً سوى أن تفعل ذلك. وعندما تكون الإدارة على علم، عند إجراء تقويمها، بحالات عدم تأكد ذات اهمية نسبية، متعلقة بأحداث، أو ظروف قد تلقى شكوكاً كبيرة على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة، مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة.**

٢٦ عند تقييم ما إذا كان فرض الاستمرارية يعد مناسباً، تأخذ الإدارة في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل، والذي يكون على الأقل - ولكن لا يقتصر على - اثني عشرة شهراً من نهاية فترة التقرير. وتعتمد درجة الأخذ في الحسبان على الحقائق في كل حالة. فعندما يكون لدى المنشأة تاريخ من العمليات المربحة، وسهولة للوصول إلى الموارد المالية، فقد تتوصل المنشأة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لأساس الاستمرارية تعدّ مناسبة دون تحليل تفصيلي. وفي حالات أخرى، قد يلزم الإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة، وبرامج تسديد الدين والمصادر الممكنة لاستبدال التمويل قبل أن يمكنها أن تصل إلى قناعة بأن أساس الاستمرارية يعدّ مناسباً.

المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق

٢٧ **يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق، باستثناء معلومات التدفق النقدي.**

٢٨ عندما تستخدم المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق، تثبت المنشأة البنود على أنها أصول والتزامات وحقوق الملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما يتطبق عليها تعريفات وضوابط إثبات تلك العناصر الواردة في "الإطار" [٤].

الأهمية النسبية والتجميع

٢٩ **يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة – ذات اهمية نسبية – من البنود المتشابهة بشكل منفصل. ويجب على المنشأة أن تعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة – بشكل منفصل – ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.**

٣٠ تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تكون مجمعة في فئات وفقاً لطبيعتها، أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة، تشكل بنوداً مستقلة في القوائم المالية. وإذا لم يكن بند مستقل - بشكل منفرد - ذا أهمية نسبية، فإنه يُجمع مع البنود الأخرى، إما في تلك القوائم المالية، أو في الإيضاحات. والبند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية - بشكل كافٍ – لتبرير عرضه - بشكل مفصل – في تلك القوائم، قد يبرر عرضه - بشكل منفصل – في الإيضاحات.

٣٠أ يجب على المنشأة عند تطبيق هذا المعيار والمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، ومع الأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف، أن تتخذ قرارات عن كيفية تجميع المعلومات في القوائم المالية والتي تتضمن الإيضاحات. ولا يجوز للمنشأة تقليل قابلية فهم قوائمها المالية بتشويش المعلومات الجوهرية بالمعلومات غير الجوهرية أو بتجميع البنود الجوهرية التي لها خصائص طبيعة ووظائف مختلفة.

٣١ تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي المعلومات المطلوب إدراجها في القوائم المالية والتي تتضمن الإيضاحات. لا يلزم المنشأة أن توفر إفصاحاً محدداً مطلوباً بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت المعلومات الناتجة عن الإفصاح غير جوهرية. هذا هو الحال حتى إذا إحتوت المعايير الدولية للتقرير المالي على قائمة من المتطلبات المحددة أو أوضحتها كمتطلبات حد أدنى. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان ما إذا كان ينبغي تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين مستخدمي القوائم المالية لفهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

---

٤ استبداله بـ "إطار المفاهيم» في سبتمبر ٢٠١٠

المقاصة

٣٢ **لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، ما لم تكن مطلوبة، أو مسموحاً بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.**

٣٣ تقوم المنشأة بالتقرير - بشكل منفصل – عن الأصول والالتزامات، وعن الدخل والمصروفات. وباستثناء عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة، أو الحدث، فإن إجراء المقاصة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في قائمة المركز المالي، ينتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وعلى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. لا يعدّ قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم – على سبيل المثال، طرح مخصص التقادم من المخزون، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها من المدينين – مقاصة.

٣٤ يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" من المنشأة أن تقوم بقياس الإيرادات من العقود مع العملاء بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات موعود بها. على سبيل المثال، يعكس مبلغ الإيرادات المثبت أي خصومات تجارية وحسومات حجم تسمح بها المنشأة. في سياق نشاطها المعتاد تقوم المنشأة بمعاملات أخرى لا تولد إيرادات ولكنها ثانوية في الأنشطة الرئسية المولدة للإيرادات. وتعرض المنشأة نتائج مثل هذه المعاملات بصافي مقابلة أي دخل بالمصروفات المتعلقة به والناشئة عن المعاملة نفسها، عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة، أو الحدث الاخر. على سبيل المثال:

(أ) تعرض المنشأة المكاسب والخسائر من استبعاد الأصول غير المتداولة، بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية، وذلك بطرح المبلغ الدفتري للأصل والمصروفات البيعية المتعلقة بالاستبعاد من المتحصلات من الاستبعاد؛

(ب) بالنسبة للنفقات المتعلقة بمخصص تمّ إثباته، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، والمستردة بموجب اتفاق تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان المورد)، فإنه يمكن للمنشأة أن تخفضها بالمبلغ المسترد المتعلق بها.

٣٥ بالإضافة إلى ذلك، تعرض المنشأة - بشكل صافٍ – المكاسب والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة، على سبيل المثال، مكاسب وخسائر تبادل العملات الأجنبية، أو المكاسب والخسائر الناشئة عن الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة. بالرغم من ذلك، تعرض المنشأة مثل هذه المكاسب والخسائر - بشكل منفصل – إذا كانت ذات أهمية نسبية.

دورية التقرير

٣٦ **يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) - على الأقل - سنوياً. وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية عن فترة أطول، أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح - بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية - عما يلي:**

(أ) سبب إستخدام فترة أطول، أو أقصر.

(ب) حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست – بشكل كامل – قابلة للمقارنة.

٣٧ عادةً تعد المنشأة القوائم المالية – بشكل ثابت – عن فترة سنة واحدة. بالرغم من ذلك، تفضل بعض المنشآت – لأسباب عملية - التقرير، على سبيل المثال، عن فترة ٥٢ أسبوع. ولا يمنع هذا المعيار هذه الممارسة.

المعلومات المقارنة

الحد الأدنى من المعلومات المقارنة

٣٨ **يجب على المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف ذلك. ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية، إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.**

٣٨أ **كحد أدنى، يجب على المنشأة أن تعرض قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (إذا تم عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتعلقة بها.**

٣٨ب في بعض الحالات، تظل المعلومات السردية الموفرة في القوائم المالية للفترة (الفترات) السابقة ملائمة في الفترة الحالية. على سبيل المثال، تفصح المنشأة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي، كانت نتائجه غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم تُحل بعد. فقد يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن معلومات بأن حالة عدم التأكد كانت موجودة في نهاية الفترة السابقة، ومن الإفصاح عن معلومات عن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لحل حالة عدم التأكد.

معلومات مقارنة إضافية

٣٨ج يمكن للمنشأة أن تعرض معلومات مقارنة بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المقارنة المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، طالما أن تلك المعلومات تُعد وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ويمكن أن تتكون معلومات المقارنة هذه من واحدة أو أكثر من القوائم المشار إليها في الفقرة ١٠، ولكن لا يلزمها أن تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وعندما يكون هذا هو الحال، يجب على المنشأة أن تعرض معلومات الإيضاحات المتعلقة بتلك القوائم الإضافية.

٣٨د على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تعرض قائمة ثالثة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر (وبذلك تعرض الفترة الحالية، والفترة السابقة وفترة مقارنة إضافية واحدة). بالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تعرض قائمة ثالثة للمركز المالي، أو قائمة ثالثة للتدفقات النقدية أو قائمة ثالثة للتغيرات في حقوق الملكية (أي قائمة مالية إضافية مقارنة). إن المنشأة مطالبة بأن تعرض، في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، المعلومات المقارنة المتعلقة بتلك القائمة الإضافية للربح أو الخسارة والدخل الشامل الإضافية.

٣٩–٤٠ [حذفت]

التغير في السياسة المحاسبية، أو إعادة العرض بأثر رجعي أو إعادة التصنيف

٤٠أ **يجب على المنشأة أن تعرض قائمة ثالثة للمركز المالي كما في بداية الفترة السابقة، بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المقارنة المطلوبة في الفقرة ٣٨أ، إذا:**

(أ) كانت تطبق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية؛

(ب) كان للتطبيق بأثر رجعي، أو لإعادة العرض بأثر رجعي أو لإعادة التصنيف تاثير ذو أهمية نسبية على المعلومات في قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة.

٤٠ب في الظروف الموضحة في الفقرة ٤٠أ، يجب على المنشأة أن تعرض ثلاث قوائم للمركز المالي كما في:

(أ) نهاية الفترة الحالية؛

(ب) نهاية الفترة السابقة؛

(ج) بداية الفترة السابقة.

٤٠ج عندما تكون المنشأة مطالبة بأن تعرض قائمة مركز مالي إضافية وفقاً للفقرة ٤٠أ، فإنه يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٤١-٤٤ ومعيار المحاسبة الدولي ٨. وبالرغم من ذلك، لا يلزمها أن تعرض الإيضاحات المتعلقة بقائمة المركز المالي الافتتاحية كما في بداية الفترة السابقة.

٤٠د يجب أن يكون تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية تلك هو كما في بداية الفترة السابقة بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعرض معلومات مقارنة لفترات أبكر (كما هو مسموح به في الفقرة ٣٨ج).

٤١ إذا غيرت المنشأة عرض، أو تصنيف البنود في قوائمها المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير عملية. وعندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي (متضمناً كما في بداية الفترة السابقة):

(أ) طبيعة إعادة التصنيف؛

(ب) مبلغ كل بند، أو فئة من البنود التي يُعاد تصنيفها؛

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٤٢ عندما يكون من غير العملي أن يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) سبب عدم إعادة تصنيف المبالغ.

(ب) طبيعة التعديلات التي كانت ستُجرى إذا أُعيد تصنيف المبالغ.

٤٣ يساعد تعزيز قابلية المعلومات للمقارنة بين الفترات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية - وبصفة خاصة - إمكانية تقويم اتجاهات المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. وفي بعض الظروف، يكون من غير العملي أن يُعاد تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة لتصبح قابلة للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تكون المنشأة قد قامت بتجميع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد يكون من غير العملي أن يُعاد إنتاج المعلومات.

٤٤ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ التعديلات المطلوبة للمعلومات المقارنة عندما تغير المنشأة سياسة محاسبية أو تصحح خطأ.

ثبات طريقة العرض

٤٥ يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها، ما لم:

(أ) يكون من الواضح، بعد حدوث تغيير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر مناسبة، بعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تغييراً في طريقة العرض.

٤٦ على سبيل المثال، قد يشير إستحواذ أو استبعاد مهم، أو استعراض لطريقة عرض القوائم المالية إلى أنه يلزم القوائم المالية أن تُعرض بطريقة مختلفة. وتغير المنشأة طريقة عرض قوائمها المالية – فقط - إذا كانت طريقة العرض المُغيرة توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، ومن المحتمل أن يستمر الهيكل المُنقح، بحيث لا تتضرر القابلية للمقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات في طريقة العرض، تعيد المنشأة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقاً للفقرتين ٤١ و٤٢.

الهيكل والمحتوى

مقدمة

٤٧ يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي، أو في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل، أو في قائمة التغيّرات في حقوق الملكية، ويتطلب الإفصاح عن بنود مستقلة أخرى إما في هذه القوائم أو في الإيضاحات. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية" متطلبات عرض معلومات التدفق النقدي.

٤٨ يستخدم هذا المعيار - أحيانا – مصطلح "الإفصاح" بالمعنى الواسع، الذي يشمل البنود المعروضة في القوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، فإن المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى تتطلب إفصاحات. ويمكن القيام بمثل هذه الإفصاحات في القوائم المالية، ما لم يُحدد خلاف ذلك في مكان آخر في هذا المعيار، أو في معيار دولي للتقرير المالي آخر.

تحديد القوائم المالية

٤٩ **يجب على المنشأة أن تحدد – بشكل واضح – القوائم المالية وأن تميزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.**

٥٠ تنطبق المعايير الدولية للتقرير المالي - فقط – على القوائم المالية، وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في التقرير السنوي، أو في تقرير معد وفق متطلبات تنظيمية، أو في وثيقة أخرى. وبناءً عليه، فإنه من المهم أن يتمكن المستخدمون من تمييز المعلومات التي أُعدت باستخدام المعايير الدولية للتقرير المالي، عن المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين ولكنها ليست موضوع هذه المتطلبات.

٥١ **يجب على المنشأة أن تحدد – بشكل واضح - كل قائمة مالية والإيضاحات. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات التالية بشكل بارز، وأن تكرر ذلك عند الحاجة لجعل المعلومات المعروضة قابلة للفهم:**

(أ) اسم المنشأة المعدة للتقرير أو الوسائل الأخرى لتعريفها، وأي تغيير في هذه المعلومات منذ نهاية فترة التقرير السابقة؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها، أو لمجموعة من المنشآت؛

(ج) تاريخ نهاية فترة التقرير، أو الفترة التي تغطيها مجموعة القوائم المالية، أو الإيضاحات؛

(د) عملة العرض، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٢١؛

(هـ) مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

٥٢ تستوفى المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة ٥١ من خلال عرض العناوين المناسبة للصفحات، والقوائم، والإيضاحات، والأعمدة، وما شابه ذلك. ويعدّ الحكم الشخصي مطلوباً في تحديد أفضل طريقة لعرض مثل هذه المعلومات. فعلى سبيل المثال، عندما تعرض المنشأة القوائم المالية بصورة إلكترونية، فإنه لا تستخدم - دائماً – الصفحات المنفصلة؛ وحينذاك تعرض المنشأة البنود أعلاه لتضمن أن المعلومات المُتضمنة في القوائم المالية يمكن فهمها.

٥٣ تجعل المنشأة القوائم المالية - غالباً – أكثر قابلية للفهم من خلال عرض المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات عملة العرض. ويعدّ هذا الإجراء مقبولاً طالما أن المنشأة تفصح عن مستوى التقريب، ولا تحذف معلومات ذات أهمية نسبية.

قائمة المركز المالي

المعلومات التي تُعرض في قائمة المركز المالي

٥٤ **يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنودا مستقلة تعرض المبالغ التالية:**

(أ) العقارات، والآلات والمعدات؛

(ب) العقارات الاستثمارية؛

(ج) الأصول غير الملموسة؛

(د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ الموضحة في (هـ) و(ح) و(ط)؛

(هـ) الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"؛

(ز) المخزون؛

(ح) المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم؛

(ط) النقد ومعادلات النقد؛

(ي) مجموع الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المُتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"؛

(ك) المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم؛

(ل) المخصصات؛

(م) الالتزامات المالية (باستثناء المبالغ المدرجة في (ك) و(ل) ؛

(ن) التزامات وأصول الضريبة الحالية، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛

(س) التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٢؛

(ع) الالتزامات المُتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(ف) الحصص غير المسيطرة، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛

(ص) رأس المال المصدر والاحتياطيات الخاصة بملاك المنشأة الأم.

٥٥ **يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً مستقلة إضافية (بما في ذلك تفصيل البنود الواردة في الفقرة ٥٤)، وعناوين ومجاميع فرعية في قائمة المركز المالي، عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.**

٥٥أ عندما تعرض المنشأة المجاميع الفرعية وفقاً للفقرة ٥٥، يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من بنود للمبالغ المثبتة والمقاسة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) معروضة ومعنونة بطريقة تجعل البنود التي تشكل المجاميع الفرعية واضحة ومفهومة؛

(ج) متسقة من فترة لفترة ووفقاً للفقرة ٤٥؛

(د) غير معروضة بصورة أكثر بروزاً من المجامع الفرعية والإجماليات المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لقائمة المركز المالي.

٥٦ **عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، فإنه لا يجوز لها أن تصنف أصول (التزامات) الضريبة المؤجلة، على أنها أصول (التزامات) متداولة.**

٥٧ لا يحدد هذا المعيار الترتيب، أو الشكل الذي تعرض به المنشأة البنود. وما ورد في الفقرة ٥٤ هو - فقط - البنود التي تختلف في طبيعتها، أو وظيفتها - بشكل كافٍ - لتبرير العرض - بشكل منفصل - في قائمة المركز المالي. بالإضافة إلى ذلك:

(أ) تُدرج بنود مستقلة، عندما يكون حجم، أو طبيعة، أو وظيفة بند أو تجميع لبنود متشابهة يجعل العرض - بشكل منفصل - ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة؛

(ب) يمكن تعديل الوصف المستخدم للبنود أو لتجميع البنود المتشابهة، وترتيبها، وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها، وذلك لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة المالية تعديل الوصف أعلاه لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لعمليات منشأة مالية.

٥٨ تقرر المنشأة ما إذا كانت ستعرض بنوداً إضافية - بشكل منفصل - على أساس تقويم ما يلي:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول؛

(ب) وظيفة الأصول داخل المنشأة؛

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت استحقاق الالتزامات.

٥٩ يشير استخدام أسس قياس مختلفة لفئات الأصول المختلفة إلى اختلاف طبيعتها ووظيفتها، وبناءً عليه تعرضها المنشأة على أنها بنود مستقلة منفصلة. على سبيل المثال، يمكن تسجيل الفئات المختلفة من العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة أو مبالغ إعادة التقويم، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

تمييز المتداول عن غير المتداول

٦٠ **يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، وفقاً للفقرات ٦٦- ٧٦، باستثناء عندما يوفر العرض المُستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها.**

٦١ **وأيا كانت طريقة العرض المطبقة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المتوقع أن يُسترد، أو يُسوى بعد أكثر من اثني عشر شهراً لكل بندٍ مستقل لأصل والتزام يجمع بين المبالغ المتوقع أن تُسترد، أو تُسوى:**

(أ) خلال مدة لا تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

(ب) خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

٦٢ عندما تقدم المنشأة سلع أو خدمات خلال دورة تشغيل قابلة للتحديد بشكل واضح، فإن تصنيف الأصول والالتزامات - بشكل منفصل -إلى متداولة وغير متداولة في قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة من خلال تمييز صافي الأصول التي تدور - بشكل مستمر - على أنها رأس مال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمنشأة. كما يبرز - أيضاً - الأصول التي يتوقع أن تتحقق خلال دورة التشغيل الحالية، والالتزامات التي تكون واجبة التسوية خلال الفترة نفسها.

٦٣ في بعض المنشآت، مثل المنشآت المالية، يوفر عرض الأصول والالتزامات – بحسب الترتيب التصاعدي، أو التنازلي للسيولة – معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة من العرض بحسب متداول/غير متداول، نظراً لأن المنشأة لا تقدم سلع أو خدمات خلال دورة تشغيل قابلة للتحديد بشكل واضح.

٦٤ يُسمح للمنشأة، عند تطبيق الفقرة ٦٠، أن تعرض بعض أصولها والتزاماتها باستخدام تصنيف متداول/غير متداول، وآخرى بحسب ترتيب السيولة، عندما يوفر ذلك معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وقد تنشأ الحاجة إلى أساس مختلط للعرض عندما يكون لدى المنشأة عمليات متنوعة.

٦٥ تعد المعلومات عن التواريخ المتوقعة لتحقق الأصول والالتزامات مفيدة في تقدير سيولة وملاءة المنشأة. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات" الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتشمل الأصول المالية المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم، وتشمل الالتزامات المالية المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم. وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل، المخزون والتاريخ المتوقع لتسوية التزامات مثل المخصصات مفيدة أيضاً، بصرف النظر عن تصنيف الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو على أنها غير متداولة. على سبيل المثال، تفصح المنشأة عن مبلغ المخزون الذي يُتوقع أن يُسترد خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

الأصول المتداولة

٦٦ **يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداول عندما:**

(أ) تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه، خلال دورة تشغيلها العادية؛ أو

(ب) تحتفظ بالأصل – بشكل رئيس – لغرض المتاجرة؛ أو

(ج) تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو

(د) يكون الأصل نقداً، أو معادلاً للنقد (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٧)، ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله، أو استخدامه لتسويه التزام لمدة اثني عشر شهراً – على الاقل - بعد فترة التقرير.

ويجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

٦٧ يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير متداول" ليشمل الأصول الملموسة، وغير الملموسة والأصول المالية ذات طبيعة طويلة الأجل. ولا يمنع استخدام وصف بديل طالما كان المعنى واضحاً.

٦٨ دورة التشغيل للمنشأة هي الوقت بين اقتناء الأصول لتحويلها وبين تحققها في شكل نقد أو معادلات نقد. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها اثنا عشر شهراً. وتشمل الأصول المتداولة الأصول التي تباع، أو تستخدم، أو تتحقق كجزء من دورة التشغيل العادية (مثل، المخزون والمبالغ المستحقة من المدينين التجاريين) حتى عندما لا يتوقع تحققها خلال أثني عشر شهراً بعد فترة التقرير. وتشمل الأصول المتداولة – أيضاً – الأصول المحتفظ بها - بشكل رئيس – لغرض المتاجرة (من أمثلتها بعض الأصول المالية التي ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩)، والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة.

الإلتزامات المتداولة

٦٩ **يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداول عندما:**

(أ) **تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة تشغيلها العادية؛ أو**

(ب) **تحتفظ بالالتزام – بشكل رئيس – لغرض المتاجرة؛ أو**

(ج) **يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛ أو**

(د) **ليس لديها حقُ غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً - على الأقل - بعد فترة التقرير (أنظر الفقرة ٧٣). إن شروط الالتزام التي يمكن أن ينتج عنها تسويته من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية، بناءً على اختيار الطرف الآخر، لا تؤثر على تصنيفه.**

يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

٧٠ تعد بعض الالتزامات المتداولة، مثل المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وبعض استحقاقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى، جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للمنشأة. وتصنف المنشأة مثل هذه البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة، حتى ولو كانت واجبة التسوية خلال مده تتجاوز اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير. وتنطبق نفس دورة التشغيل العادية على تصنيف أصول والتزامات المنشأة. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فإنه يفترض أن تكون اثني عشر شهراً.

٧١ لا تُسوى الالتزامات المتداولة الأخرى على أنها جزء من دورة التشغيل العادية، ولكنها تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، أو محتفظ بها - بشكل رئيس – لغرض المتاجرة. والأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية التي ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والسحب على المكشوف من البنوك، والجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة، وتوزيعات الأرباح المستحقة، وضرائب الدخل والمبالغ الواجبة السداد للدائنين الآخرين غير التجاريين. وتعد الالتزامات المالية التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للمنشأة) والتي لا تكون واجبة التسوية خلال أثني عشر شهراً بعد فترة التقرير، التزامات غير متداولة، تخضع للفقرتين ٧٤ و٧٥.

٧٢ تصنف المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة، عندما تكون واجبة التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير حتى ولو:

(أ) كان الأجل الأصلي لفتره أطول من اثني عشر شهراً.

(ب) تم إكمال اتفاق لإعادة تمويل، أو لإعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد فترة التقرير، وقبل إعتماد القوائم المالية للإصدار.

٧٣ إذا كانت المنشأة تتوقع، ولديها حق اختيار أن تعيد تمويل التزام، أو تؤجله لمدة اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد فترة التقرير، بموجب تسهيل قرض قائم، فإنها تصنف الالتزام على أنه غير متداول، حتى ولو كان على خلاف ذلك مستحقاً خلال فترة أقصر. وبالرغم من ذلك، عندما لا يكون للمنشأة حق اختيار إعادة تمويل الالتزام، أو تأجيله (على سبيل المثال، لا يوجد ترتيب لإعادة التمويل) فإن المنشاة لا تأخذ في الحسبان إمكانية أن تعيد تمويل الالتزام، وتصنف الالتزام على أنه متداول.

٧٤ عندما تخل منشأة بأحد بنود ترتيب قرض طويل الأجل في نهاية فترة التقرير، أو قبل نهايتها، الأمر الذي يترتب عليه أن يصبح الالتزام مستحق السداد عند الطلب، فإنها تصنف الالتزام على أنه متداول، حتى ولو وافق المقرض، بعد فترة التقرير وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، على عدم المطالبة بالسداد كنتيجة للإخلال. وتصنف المنشأة الالتزام على أنه متداول نظراً لأنه ليس لديها – في نهاية فترة التقرير – حقا غير مشروط في أن تؤجل تسويته لمدة اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد هذا التاريخ.

٧٥ أما إذا وافق المقرض في نهاية فترة التقرير على منح المنشأة فترة سماح تنتهي بعد اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد فترة التقرير، تستطيع المنشأة خلالها تدارك الإخلال، ولا يستطيع المقرض أن يطالب - خلالها – بالتسديد الفوري، فإنها تصنف الالتزام على أنه غير متداول.

٧٦ فيما يتعلق بالقروض المصنفة على أنها التزامات متداولة، إذا حدثت الأحداث التالية في الفترة بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، يُفصح عن تلك الأحداث على أنها أحداث لا تتطلب تعديلات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛

(ب) تدارك إخلال بترتيب قرض طويل الأجل؛

(ج) قيام المقرض بمنح فترة سماح لتدارك إخلال بترتيب قرض طويل الأجل تنتهي بعد اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد فترة التقرير.

المعلومات التي تُعرض، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات

٧٧ **يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن تصنيفات فرعية إضافية للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة.**

٧٨ تعتمد التفاصيل الموفرة في التصنيفات الفرعية على متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. وتستخدم المنشأة - أيضاً – العوامل المحددة في الفقرة ٥٨ لتقرر أساس التصنيف الفرعي. وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تفصيل بنود العقارات والآلات والمعدات في فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦؛

(ب) يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، والمبالغ المدفوعة مقدما، ومبالغ أخرى؛

(ج) يتم تفصيل المخزون، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، ومهمات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام؛

(د) يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين، ولبنود أخرى؛

(هـ) يتم تفصيل رأس المال والاحتياطيات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة إصدار الأسهم، والاحتياطيات.

٧٩ **يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي، إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيّرات في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات:**

(أ) **لكل فئة لأسهم رأس المال:**

(١) **عدد الأسهم المصرح بها؛**

(٢) **عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، والمصدرة التي لم تدفع بالكامل؛**

(٣) القيمة الاسمية للسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة أسمية؛

(٤) مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة؛

(٥) الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال؛

(٦) أسهم في المنشأة محتفظ بها من قبل المنشأة، أو منشآتها التابعة أو الزميلة؛

(٧) أسهم محتفظ بها لإصدارها بموجب خيارات وعقود لبيع أسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ؛

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

٨٠ يجب على المنشأة التي ليس لها أسهم رأس مال، مثل شركة التضامن، أو الوقف، أن تفصح عن معلومات معادلة لتلك المطلوبة بموجب الفقرة ٧٩أ، مع إظهار التغيرات خلال الفترة في كل صنف لحصة ملكية، والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل صنف لحصة ملكية.

٨٠أ إذا أعادت المنشأة تصنيف أي مما يلي بين بنود الالتزامات المالية وحقوق الملكية:

(أ) أداة مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أداة حقوق الملكية؛ أو

(ب) أداة تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم الى طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط، وتُصنف على أنها حقوق الملكية.

فإنه يجب عليها أن تفصح عن المبلغ المعاد تصنيفه، من كل صنف وإليه (الالتزامات المالية أو حقوق الملكية)، وتوقيت وسبب إعادة التصنيف هذا.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر

٨١ [حذفت]

٨١أ يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ما يلي:

(أ) الربح أو الخسارة؛

(ب) مجموع الدخل الشامل الآخر؛

(ج) الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشاة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

٨١ب بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، يجب على المنشأة أن تعرض البنود التالية على أنها تخصيص للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة:

(أ) ربح أو خسارة الفترة الخاص بـ:

(١) الحصص غير المسيطرة.

(٢) ملاك المنشأة الأم.

(ب) الدخل الشامل للفترة الخاص بـ:

(١) الحصص غير المسيطرة.

(٢) ملاك المنشأة الأم.

وإذا عرضت المنشاة الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، فإنه يجب عليها أن تعرض البند (أ) في تلك القائمة.

المعلومات التي تُعرض في قسم الربح أو الخسارة أو في قائمة الربح أو الخسارة

٨٢ بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيـراد، مع عرض منفصل لإيرادات العمولات المحتسبة بطريقة معدل الفائدة الفعال؛

(أأ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة؛

(ب) تكاليف التمويل؛

(ب أ) خسائر الهبوط في القيمة (تشمل عكس خسائر الهبوط في القيمة أو مكاسب الهبوط في القيمة) المحددة وفقاً للقسم ٥-٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ج) النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ج أ) أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي (٩))، عند إعادة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالتكلفة المطفأة بحيث يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(ج ب) أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في الدخل الشامل الآخر وتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة، عند إعاة تصنيف أصل مالي لإخراجه من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(د) مصروف الضريبة؛

(هـ) [حذفت]

(هـ أ) مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٥).

(و-ط) [حذفت]

المعلومات التي تُعرض في قسم الدخل الشامل الآخر

٨٢أ يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر للفترة البنود المستقلة لمبالغ:

(أ) بنود الدخل الشامل الآخر (فيما عدا المبالغ في الفقرة (ب)) مصنفة بحسب طبيعتها ومجمعة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، كما يلي:

(١) بنود لن يُعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة؛

(٢) بنود سوف يُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة عندما تُستوفى شروط محددة.

(ب) الحصـة في الدخل الشامل الآخـر للشركات الزميلة والمشروعات المشتركة التي تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفصلها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى إلى الحصة في البنود التي:

(١) لن يتم تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة؛

(٢) سيتم تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.

٨٣-٨٤ [حذفت]

٨٥ يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً إضافية (بما في ذلك تفصيل البنود الواردة في الفقرة ٨٢)، وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة.

٨٥أ عندما تعرض المنشأة المجاميع الفرعية وفقاً للفقرة ٨٥، يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من بنود للمبالغ المثبتة وقياسها وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) معروضة ومعنونة بطريقة تجعل البنود التي تشكل المجاميع الفرعية واضحة ومفهومة؛

(ج) متسقة من فترة لفترة ووفقاً للفقرة ٤٥؛

(د) غير معروضة بصورة أكثر بروزاً من المجامع الفرعية والإجماليات المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لقائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

٨٥ب يجب على المنشأة عرض البنود في قائمة "قائمتي" الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر التي تطابق أي مجاميع فرعية معروضة وفقاً للفقرة ٨٥ مع المجاميع الفرعية أو الإجماليات المطلوبة في المعايير الدولية للتقرير المالي لهذه القوائم.

٨٦ نظراً لأن آثار أنشطة المنشأة ومعاملاتها وأحداثها الأخرى المتنوعة تختلف من حيث تكرارها، وإمكانية إنتهائها بمكسب أو خسارة، وإمكانية التنبؤ بها، فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالي يساعد المستخدمين في فهم الأداء المالي المُحقق، وعلى إعداد تصورات عن الأداء المالي المستقبلي. وتدرج المنشأة بنوداً مستقلة إضافية في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وتعدل الوصف المستخدم وترتيب البنود المختلفة عندما يكون ذلك ضرورياً لتوضيح عناصر الأداء المالي. وتأخذ المنشأة في الحسبان عوامل تشمل الأهمية النسبية، وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروف. فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة المالية الوصف لتوفير المعلومات التي تكون ملائمة لعمليات منشأة مالية. ولا تجري المنشأة مقاصة بين بنود الدخل والمصروف، ما لم تُستوفى الضوابط الواردة في الفقرة ٣٢.

٨٧ لا يجوز للمنشأة أن تعرض أي بنود للدخل أو المصروف على أنها بنود استثنائية، في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات.

ربح أو خسارة الفترة

٨٨ يجب على المنشأة أن تثبت جميع بنود الدخل والمصروف في الفترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير المالي بخلاف ذلك.

٨٩ تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الحالات التي تثبت فيها المنشأة بنوداً معينة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ حالتين من هذه الحالات هما: تصحيح الأخطاء وتأثير التغييرات في السياسات المحاسبية. وتتطلب أو تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى بأن تُستبعد مكونات الدخل الشامل الآخر التي ينطبق عليها تعريف "الإطار"[٥] للدخل أو المصروف من الربح والخسارة (أنظر الفقرة ٧).

الدخل الشامل الآخر للفترة

٩٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بكل بند للدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إما في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات.

٩١ يمكن للمنشأة أن تعرض بنود الدخل الشامل الآخر إما:

(أ) بالصافي بعد طرح الآثار الضريبية المتعلقة بها، أو

(ب) قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع مبلغ واحد يظهر المبلغ المجمع لضريبة الدخل المتعلقة بهذه البنود.

---

٥ في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية «الإطار» بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي».

وإذا اختارت المنشأة البديل (ب)، فإنه يجب عليها أن تخصص الضريبة بين البنود التي قد يُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن قسم الربح أو الخسارة وتلك البنود التي لن يُعاد تصنيفها لاحقاً ضمن قسم الربح أو الخسارة.

٩٢ **يجب على المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر.**

٩٣ تحدد معايير دولية للتقرير المالي أخرى ما إذا كانت المبالغ المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر يُعاد تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة وتوقيت ذلك. ويشار إلى إعادة التصنيف هذه في هذا المعيار، على أنها تعديلات إعادة تصنيف. ويُدرج تعديل إعادة التصنيف مع مكون الدخل الشامل الآخر المتعلق به في الفترة التي فيها يُعاد تصنيف التعديل ضمن الربح أو الخسارة. وقد تكون هذه المبالغ تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر على أنها مكاسب غير محققة في الفترة الحالية، أو في فترات سابقة. ويجب أن تُطرح هذه المكاسب غير المحققة من الدخل الشامل الآخر في الفترة التي فيها يُعاد تصنيف المكاسب المحققة ضمن الربح أوالخسارة لتجنب إدراجها ضمن مجموع الدخل الشامل مرتين.

٩٤ يمكن للمنشأة أن تعرض تعديلات إعادة التصنيف في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات. وتقوم المنشأة التي تعرض تعديلات إعادة التصنيف في الإيضاحات بعرض بنود الدخل الشامل الآخر بعد أي تعديلات إعادة تصنيف متعلقة بها.

٩٥ تنشأ تعديلات إعادة التصنيف، على سبيل المثال، عند استبعاد عملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١)، وعندما يؤثر تدفق نقدي متوقع تم التحوط له على الربح أوالخسارة (أنظر الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٩٦ لا تنشأ تعديلات إعادة تصنيف عن التغيرات في فائض إعادة التقويم المُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أو عن إعادة قياس خطط منافع محددة مُثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩. وتثبت هذه المكونات ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يُعاد تصنيفها ضمن الربح أوالخسارة في الفترات اللاحقة. ويمكن تحويل التغيرات في فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة في فترات لاحقة، مع استخدام الأصل، أو عند إلغاء إثباته (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨). وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، لا تنشأ تسويات إعادة التصنيف إذا كان تحوط التدفقات النقدية أو المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيار (أو العنصر الأجل للعقد الآجل أو الفرق المبني على عملة أجنبية للأداة المالية) نتج عنه مبالغ تم إزالتها من إحتياطي تحوط التدفقات النقدية أو عنصر منفصل في حقوق الملكية، على التوالي، وأدرجت مباشرة في التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرى لأصل أو التزام. يتم تحويل هذه المبالغ مباشرة إلى الأصول أو الإلتزامات.

المعلومات التي تُعرض في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات

٩٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل أو المصروف – بشكل منفصل – عندما تكون ذات أهمية نسبية.**

٩٨ تشمل الحالات التي تستدعي الإفصاح - بشكل منفصل - عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

(أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، أو تخفيض قيمة العقارات والآلات والمعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد، إضافة الى إلغاء هذه التخفيضات؛

(ب) إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، وإلغاء أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(ج) استبعاد بنود العقارات والآلات والمعدات؛

(د) استبعاد الاستثمارات؛

(هـ) العمليات غير المستمرة؛

(و) التسويات القضائية؛

(ز) إلغاءات أخرى لمخصصات.

٩٩ **يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المثبتة ضمن الربح أوالخسارة باستخدام تصنيف مُستند إلى إما طبيعتها، أو وظيفتها داخل المنشأة، أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.**

١٠٠ تُشجع المنشآت على أن تعرض التحليل الوارد في الفقرة ٩٩ في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

١٠١ تُصنف المصروفات فرعياً لتبرز مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من حيث تكرارها، وإمكانية إنتهائها بمكسب أو خسارة، وإمكانية التنبؤ بها. ويتم توفيرهذا التحليل في أحد شكلين.

١٠٢ الشكل الأول للتحليل هو طريقة "طبيعة المصروف". حيث تجمع المنشأة المصروفات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لطبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك، ومشتريات المواد الخام، وتكاليف النقل، ومنافع الموظفين، وتكاليف الإعلان)، ولا تعيد تخصيصها بين الوظائف داخل المنشأة. وقد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق، نظراً لعدم ضرورة تخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية. وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

الإيراد		x
الدخل الآخر		x
التغيرات في مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل	x	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	x	
مصروف منافع الموظفين	x	
مصروف الاستهلاك والإطفاء	x	
المصروفات الأخرى	x	
مجموع المصروفات		(x)
الربح قبل الضريبة		x

١٠٣ الشكل الثاني للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" أو "تكلفة المبيعات"، والتي تصنف المصروفات وفقاً لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات أو، على سبيل المثال، تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. وكحد أدنى، تفصح المنشأة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة - بشكل منفصل – عن المصروفات الأخرى. ويمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر ملاءمة للمستخدمين من تصنيف المصروفات بحسب طبيعتها، إلا أن تخصيص التكاليف على الوظائف قد يتطلب إجراء تخصيصات عشوائية وينطوي على قدر كبيرمن الحكم الشخصي. وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:

الإيراد	x
تكلفة المبيعات	(x)
إجمالي الربح	x
الدخل الآخر	x
تكاليف التوزيع	(x)
المصروفات الإدارية	(x)
المصروفات الأخرى	(x)
الربح قبل الضريبة	x

١٠٤ **يجب على المنشأة التي تصنف المصروفات بحسب وظيفتها أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء، ومصروف منافع الموظفين.**

١٠٥ يعتمد الاختيار بين طريقة وظيفة المصروف وطريقة طبيعة المصروف على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة وعلى طبيعة المنشأة. وتوفر كلتا الطريقتان مؤشراً لتلك لتكاليف التي قد تتغير، بشكل مباشر أو غير مباشر، مع مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظراً لأن لدى كل طريقة عرض مزية لأنواع مختلفة من المنشآت، فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض التي يمكن الاعتماد عليها، والأكثر ملاءمة. وبالرغم من ذلك، فإنه نظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تعد مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، فإنه يُتطلب إفصاح إضافي عند استخدام التصنيف بحسب وظيفة المصروف. إن لمصطلح "منافع الموظفين"، الوارد في الفقرة ١٠٤، المعنى نفسه كما ورد في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦ **يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٠. وتشمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية:**

(أ) مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يُظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشاة الأم - بشكل منفصل – عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة؛

(ب) لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي، أو التعديل بأثر رجعي المثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨؛

(ج) [حذفت]

(د) لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة (كحد أدنى)، مع الإفصاح - بشكل منفصل - عن التغيرات الناتجة عما يلي:

(١) الربح أو الخسارة؛

(٢) الدخل الشامل الآخر؛

(٣) المعاملات مع الملاك، بصفتهم ملاك، والتي تُظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك – بشكل منفصل – عن التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات

١٠٦أ **لكل مكون لحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للدخل الشامل الآخر بحسب البند (أنظر الفقرة ١٠٦(د)(٢))، إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات.**

١٠٧ **يجب على المنشأة أن تعرض مبلغ توزيعات الأرباح المثبتة على أنها توزيعات على الملاك خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بها من توزيعات الأرباح للسهم الواحد، إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات.**

١٠٨ في الفقرة ١٠٦، تشمل مكونات حقوق الملكية، على سبيل المثال، كل فئة لحقوق الملكية المساهم بها والرصيد المتراكم لكل فئة للدخل الشامل الآخر والأرباح المبقاة.

١٠٩ تعكس التغيرات في حقوق ملكية المنشأة – بين بداية ونهاية فترة التقرير - الزيادة، أو النقص في صافي أصولها خلال الفترة. وباستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك (مثل المساهمات في حقوق الملكية، وإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، وتوزيعات الأرباح)، وتكاليف المعاملة المتعلقة - بشكل مباشر - بمثل هذه المعاملات، فإن التغير الكلي في حقوق الملكية خلال الفترة يعبر عن مجموع مبلغ الدخل والمصروف، بما في ذلك المكاسب والخسائر المتولدة عن أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة.

١١٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تعديلات بأثر رجعي لتفعيل التغيرات في السياسات المحاسبية، الى الحد الممكن عملياً، إلا عندما تتطلب مقتضيات التحول الواردة في معيار دولي آخر للتقرير المالي خلاف ذلك. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ - أيضاً - أن يتم إعادة العرض لتصحيح الأخطاء بأثر رجعي، الى الحد الممكن عملياً. لا تعد التعديلات بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي تغييرات في حقوق الملكية ولكنها تعد تعديلات للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة، باستثناء عندما يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تعديلاً بأثر رجعي لمكون آخر لحقوق الملكية. وتتطلب الفقرة ١٠٦(ب) الإفصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن مجموع التعديل الناتج عن تغيرات في سياسات محاسبية - بشكل منفصل - عن الناتج من تصحيحات لاخطاء، وذلك لكل مكون لحقوق الملكية. ويُفصح عن هذه التعديلات لبداية الفترة ولكل فترة سابقة.

قائمة التدفقات النقدية

١١١ تزود معلومات التدفق النقدي مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المنشأة على توليد نقد ومعادلات نقد، واحتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدي.

الإيضاحات

الهيكل

١١٢ الإيضاحات يجب أن:

(أ) تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة وفقاً للفقرات ١١٧ – ١٢٤؛

(ب) تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تُعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية؛

(ج) توفر المعلومات التي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

١١٣ يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عملياً. لتحديد الطريقة العملية يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر على قابلية الفهم والمقارنة لقوائمها المالية. ويجب على المنشاة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قوائم المركز المالي، وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

١١٤ تشمل الأمثلة على الترتيب المنظم أو تجميع الإيضاحات ما يلي:

(أ) إعطاء بروز أكثر لمجال الأنشطة التي تعتبرها المنشأة أكثر ملاءمة لفهم أدائها المالي ومركزها المالي مثل تجميع المعلومات مع بعضها عن أنشطة تشغيلية معينة؛ أو

(ب) تجميع المعلومات عن البنود التي تم قياسها بصورة مشابهة مثل الأصول التي تم قياسها بالقيمة العادلة؛ أو

(ج) اتباع ترتيب البنود في قائمة "قائمتي" الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة المركز المالي، مثل:

(١) بيان بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي (أنظر الفقرة ١٦)؛

(٢) ملخص السياسات المحاسبية المهمة المطبقة (أنظر الفقرة ١١٧)؛

(٣) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية، والتدفقات النقدية بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل.

(د) إفصاحات أخرى، تشمل ما يلي:

(١) الالتزامات المحتملة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧) والارتباطات التعاقدية غير المثبتة؛

(٢) الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية للمنشأة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

١١٥ [تم حذفها]

١١٦ يمكن للمنشأة أن تعرض إيضاحات توفر معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية، وعن سياسات محاسبية محددة على أنها قسم منفصل من القوائم المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١١٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عن سياساتها المحاسبية الهامة لتشمل:**

(أ) أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

(ب) السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

١١٨ من المهم للمنشأة أن تُعلم المستخدمين بأساس أو أسس القياس المستخدمة في القوائم المالية (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية، أو التكلفة الجارية، أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أو القيمة العادلة، أو المبلغ القابل للاسترداد)، نظراً لأن الأساس الذي عليه تعد المنشأة القوائم المالية يؤثر – بشكل جوهري – على تحليل المستخدمين. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس قياس واحد في القوائم المالية، على سبيل المثال، عند إعادة تقويم فئات معينة من الأصول، فإنه يكفي أن توفر إشارة إلى أصناف الأصول والالتزامات التي تم عليها تطبيق كل أساس قياس.

١١٩ عند تحديد ما إذا كان ينبغي أن يُفصح عن سياسة محاسبية معينة، تأخذ الإدارة في الحسبان ما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي انعكست بها المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في الأداء المالي والمركز المالي الذي تم التقرير عنه. تأخذ كل منشأة في الحسبان طبيعة عملياتها وسياساتها التي يتوقع مستخدمو القوائم المالية الإفصاح عنها لنوع هذه المنشأة. يعد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة مفيداً للمستخدمين – بصفة خاصة – عند اختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير الدولية للتقرير المالي. مثال ذلك، الإفصاح عما إذا كانت منشأة ما تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة على عقاراتها الاستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"). تتطلب بعض المعايير الدولية للتقرير المالي - بصفة خاصة – الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الاختيارات التي قامت بها الإدارة بين السياسات المختلفة التي تسمح بها تلك المعايير. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لفئات العقارات والآلات والمعدات.

١٢٠ [تم حذفها]

١٢١ قد تكون سياسة محاسبية مهمةً نظراً لطبيعة عمليات المنشأة حتى ولو كانت مبالغ الفترة الحالية والفترات السابقة غير ذات أهمية نسبية. ومن المناسب – أيضاً - الافصاح عن كل سياسة محاسبية مهمة غير مطلوبة - بصفة خاصة – بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، ولكن تختارها المنشاة وتطبقها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٢٢ **يجب على المنشأة أن تفصح، مع السياسات المحاسبية الهامة، أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات (أنظر الفقرة ١٢٥)، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.**

١٢٣ في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تتخذ الإدارة أحكاماً متنوعة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات، والتي يمكن أن تؤثر – بشكل جوهري – على المبالغ التي تثبتها في القوائم المالية. على سبيل المثال، تتخذ الإدارة أحكاماً في تحديد ما يلي:

(أ) [حذفت]

(ب) متى تحولت - تقريباً – جميع المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصول المالية وأصول المؤجرين الخاضعة للإيجار إلى منشآت أخرى؛

(ج) ما إذا كانت مبيعات معينة للبضاعة تعد – في جوهرها– ترتيبات تمويلية، وبناءً عليه لن ينشأ عنها إيراد؛

(د) إذا كانت الشروط التعاقدية للأصول المالية تنشأ في تواريخ محددة للتدفقات النقدية التي هي فقط دفعات لأصل الدين والفائدة على مبلغ الدين الأصلي القائم.

١٢٤ بعض الإفصاحات التي تتم وفقاً للفقرة ١٢٢، تكون مطلوبة بموجب معايير دولية أخرى للتقرير المالي. على سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" أن تفصح المنشأة عن الاحكام التي اتخذتها في تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة اخرى. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" الإفصاح عن الضوابط المطورة من قبل المنشأة لتميز العقارات الاستثمارية عن العقارات التي يشغلها المالك، وعن العقارات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال، عندما يصعب تصنيف العقارات.

مصادر عدم تأكد التقدير

١٢٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراضات التي تضعها عن المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسة الأخرى في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفيما يتعلق بهذه الأصول والالتزامات، يجب أن تشمل الإيضاحات تفاصيل عما يلي:

(أ) طبيعتها.

(ب) مبلغها الدفتري كما في نهاية فترة التقرير.

١٢٦ يتطلب تحديد المبالغ الدفترية لبعض الأصول والالتزامات تقديراً لآثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية فترة التقرير. فعلى سبيل المثال، في ظل غياب أسعار سوق ملحوظة حديثاً، فإن التقديرات المستقبلية تعد ضرورية لقياس المبلغ القابل للاسترداد لفئات من العقارات والآلات والمعدات، وتأثير التقادم التقني على المخزون، والمخصصات التي تخضع للنتيجة المستقبلية لدعاوي تقاضي جارية، والتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل التزامات التقاعد. وتنطوي تلك التقديرات على افتراضات عن بنود مثل تعديل مخاطر التدفقات النقدية أو معدلات الخصم، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٢٧ إن الافتراضات والمصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٢٥، تتعلق بالتقديرات التي تتطلب أحكاماً من قبل الادارة أكثر صعوبة، أو أقل موضوعية أو أكثر تعقيداً. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالات عدم التأكد، تصبح تلك الأحكام أقل موضوعية وأكثر تعقيداً، ومن ثم، تزداد عادةً إمكانية اجراء تعديل تابع ذي أهمية نسبية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات.

١٢٨ الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ غير مطلوبة لأصول والتزامات ذات مخاطر عالية بأن مبالغها الدفترية قد تتغير – بشكل ذي أهمية نسبية – خلال السنة المالية التالية إذا كانت تُقاس، في نهاية فترة التقرير، بالقيمة العادلة المُستندة إلى سعر معلن في سوق نشط لأصل أو التزام مماثل. قد تتغير مثل هذه القيم العادلة - بشكل ذي أهمية نسبية – خلال السنة المالية التالية، ولكن لا تنشأ هذه التغيرات عن افتراضات أو مصادر أخرى لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير.

١٢٩ تعرض المنشأة الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٥ بطريقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الأحكام التي تتخذها الإدارة عن المستقبل وعن المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير. وتتنوع طبيعة ومدى المعلومات الموفرة وفقاً لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. ومن أمثلة أنواع الإفصاحات التي تقوم بها المنشأة ما يلي:

(أ) طبيعة الافتراض، أو [مصادر] عدم تأكد التقدير الأخرى؛

(ب) حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي تحكم حسابها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛

(ج) الحل المتوقع لحالة عدم تأكد، ونطاق النتائج المحتملة – بشكل معقول – خلال السنة المالية التالية المتعلقة بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛

(د) توضيح لتغيرات أجريت على افتراضات سابقة بشأن تلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.

١٣٠ لا يتطلب هذا المعيارمن المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة أو التنبؤات عند القيام بالإفصاحات الواردة بالفقرة ١٢٥.

١٣١ أحياناً يكون من غير العملي أن يُفصح عن مدى الآثار المحتملة لافتراض، أو مصدر آخر لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير. في مثل هذه الحالات، تفصح المنشأة عن أنه من المحتمل - بشكل معقول – وعلى أساس المعرفة الموجودة، أن تتطلب النتائج خلال السنة المالية التالية والتي تختلف عن الافتراض تعديلاً ذا أهمية نسبية على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فئة الأصول أو الالتزامات) المتأثر بالافتراض، ومبلغه الدفتري.

١٣٢ إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٢ عن أحكام معينة اتخذتها الإدارة في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا تتعلق بالإفصاحات عن مصادر عدم تأكد التقدير الواردة في الفقرة ١٢٥.

١٣٣ تتطلب معايير دولية أخرى للتقرير المالي الإفصاح عن بعض الافتراضات التي لو لا ذلك كانت ستكون مطلوبة وفقاً للفقرة ١٢٥. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح – في ظروف محددة – عن الافتراضات الرئيسة بشأن أحداث مستقبلية تؤثر على فئات المخصصات. ويتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" الإفصاح عن الافتراضات المهمة (بما في ذلك طريقة (طرق) التقويم ومدخلاته) التي تستخدمها المنشأة عند قياس القيم العادلة للاصول والالتزامات التي تُسجل بالقيمة العادلة.

رأس المال

١٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة رأس المال.

١٣٥ للالتزام بالفقرة ١٣٤ تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) معلومات نوعية عن أهدافها وسياستها وإجراءاتها لإدارة رأس المال، بما في ذلك:

(١) وصف لما تديره على أنه رأس مال؛

(٢) عندما تخضع المنشأة لمتطلبات رأس مال مفروضة عليها من خارجها، طبيعة تلك المتطلبات، وكيف تُضمن هذه المتطلبات في إدارة رأس المال؛

(٣) كيف تفي بأهدافها لإدارة رأس المال.

(ب) بيانات كمية مختصرة عما تديره على أنه رأس مال. تعتبر بعض المنشآت بعض الالتزامات المالية (مثل بعض أشكال الدين تالي الإستحقاق) جزءً من رأس المال. وتعتبر منشآت أخرى رأس المال أنه يستثني بعض مكونات حقوق الملكية (مثل مكونات ناشئة عن تحوطات التدفقات النقدية).

(ج) أي تغيرات في (أ) و(ب) من الفترة السابقة.

(د) ما إذا كانت التزمت خلال الفترة بأي متطلبات رأس مال مفروضة عليها من خارجها تخضع لها.

(هـ) عندما لا تلتزم المنشأة بمثل متطلبات رأس المال تلك المفروضة عليها من خارجها، تبعات عدم الالتزام هذا.

وتؤسس المنشأة تلك الإفصاحات على المعلومات الموفرة من داخلها لكبار موظفي الإدارة.

١٣٦ قد تدير المنشأة رأس المال بعدة طرق، وتكون خاضعة لعدد من متطلبات رأس مال مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يشمل تكتل منشآت تقوم بأنشطة التأمين وأنشطة مصرفية وقد تعمل هذه المنشآت في ظل سلطات قانونية متعددة. وعندما لا يوفر الإفصاح المجمع عن متطلبات رأس مال وكيف يُدار رأس المال معلومات مفيدة، أو يحرف فهم مستخدم قائمة مالية للموارد الرأسمالية للمنشأة، فإنه يجب على المنشاة أن تفصح عن معلومات - بشكل منفصل – لكل متطلب رأس مال تخضع له المنشاة.

الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية

١٣٦أ للأدوات المالية القابلة للإعادةالمصنفة على أنها حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تفصح (الى المدى الذي لم يفصح عنه في مكان آخر) عما يلي:

(أ) بيانات كمية مختصرة عن المبلغ المصنف على أنه حقوق ملكية؛

(ب) أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة التزامها بأن تعيد شراء أو أن تسترد الأدوات عندما تُطالَب بأن تفعل ذلك من قبل حاملي الأدوات، بما في ذلك أي تغيرات من الفترة السابقة؛

(ج) التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد، أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية؛

(د) معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي الخارج المتوقع عند الإسترداد، أو إعادة الشراء.

الإفصاحات الأخرى

١٣٧ يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عما يلي:

(أ) مبلغ توزيعات الارباح المقترحة أو المعلن عنها قبل إعتماد القوائم المالية للإصدار ولكن لم تُثبت على أنها توزيع على الملاك خلال الفترة، والمبلغ المتعلق بها للسهم الواحد؛

(ب) مبلغ أي توزيعات أرباح أسهم ممتازة مجمعة غير مثبتة.

١٣٨ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، إذا لم يُفصح عنه في مكان آخر ضمن معلومات منشورة مع القوائم المالية:

(أ) مقر المنشأة وشكلها النظامي والبلد الذي تم تأسيسها فيه، وعنوان مكتبها المسجل، (أو المكان الرئيس للأعمال إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسة؛

(ج) اسم المنشاة الأم والمنشأة الأم النهائية للمجموعة؛

(د) المعلومات المتعلقة بطول مدتها، إذا كانت المنشأة محددة المدة.

التحول وتاريخ السريان

١٣٩ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة المعيار على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩أ عدل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرة ١٠٦. يجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، يجب أن يُطبق التعديل على تلك الفترة الأبكر. ويجب أن يُطبق التعديل بأثر رجعي.

١٣٩ب عدل "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في فبراير ٢٠٠٨، الفقرة ١٣٨ واضاف الفقرات ٨أ و٨٠أ و١٣٦أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق التعديلات المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والتفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "أسهم الاعضاء في المنشآت التعاونية والادوات المشابهة" في الوقت نفسه.

١٣٩ج عُدلت الفقرتين ٦٨ و٧١ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩د تم تعديل الفقرة ٦٩ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في أبريل ٢٠٠٩. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩هـ [حذفت]

١٣٩و تم تعديل الفقرتين ١٠٦ و١٠٧ وتم اضافة الفقرة ١٠٦أ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠١٠. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر.

١٣٩ز [حذفت]

١٣٩ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، المصدران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٤، و١١٩، و١٢٣، و١٢٤. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

١٣٩ط عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرتين ١٢٨ و١٣٣. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٣٩ي عدل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرات ٧، و١٠، و٨٢، و٨٥، و٨٧، و٩٠، و٩١، و٩٤، و١٠٠ و١١٥، وأضاف الفقرات ١٠أ، و٨١أ، و٨١ب، و٨٢أ، وحذف الفقرات ١٢، و٨١، و٨٣ و٨٤. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٢ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩ك عدل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" (المعدل في يونيو ٢٠١١) تعريف "الدخل الشامل الآخر" في الفقرة ٧ والفقرة ٩٦. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل في يونيو ٢٠١١).

١٣٩ل عدل "التحسينات السنوية لدورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرات ١٠، و٣٨ و٤١، وحذف الفقرات ٣٩-٤١ وأضاف الفقرات ٣٨أ-٣٨د والفقرات ٤٠أ-٤٠د. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٩م [تم حذفها]

١٣٩ن عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ الايرادات من العقود مع العملاء المصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرة ٣٤. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٣٩س عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرات ٧، و٦٨، و٧١، و٨٢، و٩٣، و٩٥، و٩٦، و١٠٦، و١٢٣ وحذف الفقرات ١٣٩هـ، ١٩٣ز و١٣٩م، يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبيقها للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٣٩ع عدل معيار مبادرات الإفصاح (المعدل إلى معيار المحاسبة الدولي ١) المصدر في ديسمبر ٢٠١٤م الفقرات ١٠، و٣١، و٥٤-٥٥، و٨٢أ، و١١٣-١١٤، و١١٧، ١١٩ و١٢٢ وأضاف الفقرات ٣٠أ، و٥٥أ و٨٥أ-٨٥ب وحذف الفقرات ١١٥و ١٢٠. ينبغي على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ او بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. والمنشآت ليست مطالبة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٨ - ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ المتصلة بهذه التعديلات.

١٣٩ف عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، عقود الإيجار المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ١٢٣. ينبغي على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٣)

١٤٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" المُنقح في ٢٠٠٣، المعدل في ٢٠٠٥.

معيار المحاسبة الدولي ٢

"المخزون"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون. إن الموضوع الرئيس في المحاسبة عن المخزون هو مبلغ التكلفة الذي يُثبت على أنه أصل ويُرحل إلى أن تُثبت الإيرادات المتعلقة به. يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر - أيضاً - إرشادات بشأن صيغ احتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف للمخزون.

النطاق

٢ **ينطبق هذا المعيار على جميع بنود المخزون، باستثناء:**

(أ) [حذفت]

(ب) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية")؛

(ج) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة").

٣ **لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المُحتفظ به من قبل:**

(أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي عنده تُقاس بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الراسخة في تلك الصناعات. فعندما يُقاس مثل هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، تُثبت التغيرات في تلك القيمة ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغير.

(ب) السماسرة تجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وعند قياس مثل هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تُثبت التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغير.

٤ يُقاس المخزون المُشار إليه في الفقرة ٣(أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل معينة من الإنتاج. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو يتم استخراج المعادن ويكون البيع مؤكداً بموجب عقد آجل أو ضمانة حكومية، أو عندما يوجد سوق نشطة وتكون مخاطر فشل البيع ضئيلة. ويُستثنى هذا المخزون من متطلبات القياس فقط وفق هذا المعيار.

٥ السماسرة التجار هم أولئك الذين يشترون أو يبيعون السلع لحساب الغير أو لحسابهم. ويُقتنى المخزون المُشار إليه في الفقرة ٣(ب) - بشكل رئيس - بغرض البيع في المستقبل القريب وتوليد ربح من التقلبات في السعر أو هامش ربح السماسرة التجار. وعندما يُقاس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فإنه يُستثنى من متطلبات القياس فقط وفق هذا المعيار.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

المخزون هو أصول:

(أ) مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو

(ب) في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو

(ج) في شكل مواد خام أو مهمات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة")

٧ تشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحققه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال. أما القيمة العادلة فتعكس السعر الذي كانت ستتم به معاملة نظامية لبيع المخزون نفسه في السوق الرئيسة (أو السوق ذات المزايا الأفضل) لذلك المخزون بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. القيمة الأولى هي قيمة تحددها المنشأة، أما القيمة الثانية فهي ليست كذلك. وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون قد لا تساوي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

٨ يشمل المخزون البضاعة المشتراة والمُحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر التجزئة والتي يحتفظ بها لإعادة بيعها، أو أراضي وعقارات أخرى محتفظ بها لإعادة بيعها. ويشمل المخزون - أيضاً - البضائع تامة الصنع التي قامت المنشأة بتصنيعها، أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تقوم بتصنيعه، ويشمل المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج. يتم المحاسبة عن التكلفة المتكبدة لتنفيذ عقد مع عميل التي لا تؤدي إلى مخزون (أو أصول ضمن نطاق معيار آخر) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

قياس المخزون

٩ **يجب أن يُقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.**

تكلفة المخزون

١٠ **يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.**

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها - لاحقاً - من السلطات الضريبية)، وتكاليف النقل، والمناولة والتكاليف الأخرى التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الحسومات التجارية، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة - بشكل مباشر - بوحدات الإنتاج، مثل العمل المباشر. كما تشمل - أيضاً - تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى بضائع تامة الصنع. نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة - نسبياً - بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج. أما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير - بشكل مباشر، أو شبه مباشر - مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر.

١٣ يستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة الاستيعابية العادية لوسائل الإنتاج. الطاقة الاستيعابية العادية هي الإنتاج المُتوقع أن يتحقق - في المتوسط - على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذاً في الحسبان الفقد في الطاقة الاستيعابية الناتج عن الصيانة المُجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. لا يزداد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج نتيجةً للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت النفقات الإضافية غير المُخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تحملها. وفي فترات الإنتاج المرتفع - بشكل غير عادي - ينخفض مبلغ النفقة الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

١٤ قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه - بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تُنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد - بشكل منفصل - فإنها تُخصص للمنتجات على أساس منطقي وثابت. فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما في مرحلة من عملية الإنتاج تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد - بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج. تُعد معظم المنتجات الفرعية - بطبيعتها - غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، تُقاس - غالباً - بصافي القيمة القابلة للتحقق وتُطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيس. ونتيجة لذلك، لا يختلف المبلغ الدفتري للمنتج الرئيس - بشكل ذي أهمية نسبية - عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

١٥ تُدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون - فقط - بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تُضمن نفقات عامة غير متعلقة بالإنتاج، أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين، في تكلفة المخزون.

١٦ من أمثلة التكاليف المستثناة من تكلفة المخزون والمُثبتة على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها:

(أ) المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين، مالم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛

(ج) النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة؛

(د) تكاليف البيع.

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض" حالات محدودة تُضمّن فيها تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون.

١٨ قد تشتري المنشأة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب - فعلياً - عنصر تمويل، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع، فإن هذا العنصر يُثبت على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل.

١٩ [حذفت]

تكلفة منتج زراعي حُصِدَ من أصول حيوية

٢٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"، يُقاس المخزون، الذي يتكون من منتج زراعي حصدته المنشأة من أصولها الحيوية، عند الإثبات الأولي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. وهذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لتطبيق هذا المعيار.

طرق قياس التكلفة

٢١ للتيسير، قد تُستخدم طرق لقياس تكلفة المخزون، مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة، إذا كانت النتائج تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من المواد الخام والمهمات، والعمل، والكفاءة واستغلال الطاقة. وتُراجع بشكل منتظم، وعند الضرورة، تُنقح في ضوء الظروف الحالية.

٢٢ تستخدم طريقة التجزئة - غالباً - في قطاع التجزئة لقياس مخزون من أعداد كبيرة من بنود تتغير - بشكل سريع - وذات هوامش ربح متشابهة والتي يكون من غير العملي أن تُستخدم لها طرق أخرى لتحديد التكلفة. وتُحدد تكلفة المخزون بتخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة مئوية مناسبة لإجمالي هامش الربح. وتأخذ النسبة المستخدمة في الحسبان المخزون الذي خُفض سعره إلى ما دون سعر بيعه الأصلي. وتستخدم - غالبا - نسبة متوسطة لكل قسم تجزئة.

صيغ احتساب التكلفة

٢٣ **يجب أن تُحدد التكلفة لمخزون البنود التي ليست– عادةً – قابلة لإحلال بعضها البعض، والسلع أو الخدمات المُنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.**

٢٤ يعني التمييز المحدد للتكلفة أن تُنسب تكاليف محددة لبنود محددة من المخزون. وتُعد هذه هي المعالجة المناسبة للبنود التي تُخصص لمشروع محدد، بغض النظر عما إذا كانت مشتراة أو منتجة. وبالرغم من ذلك، يُعد التمييز المحدد للتكاليف غير مناسب عندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون - عادةً - قابلة لإحلال بعضها البعض. في مثل هذه الحالات، يمكن أن تُستخدم طريقة اختيار تلك البنود التي تبقى في المخزون للحصول على آثار محددة مسبقاً على الربح أو الخسارة.

٢٥ **يجب أن تُحدد تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تم تناولها في الفقرة ٢٣، باستخدام صيغة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أو صيغة متوسط التكلفة المرجح لاحتساب التكلفة. ويجب على المنشأة أن تستخدم نفس صيغة احتساب التكلفة لجميع بنود المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه للمنشأة. ولبنود المخزون ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلف، يمكن تبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة.**

٢٦ على سبيل المثال، قد يكون للمخزون المستخدم في أحد القطاعات التشغيلية في المنشأة استخدام مختلف عن استخدام نفس نوع المخزون المُستخدم في قطاع تشغيلي آخر. وبالرغم من ذلك، لا يُعد اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون (أو القواعد الضريبية المتعلقة به) كافيا - في حد ذاته - لتبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة.

٢٧ تفترض صيغة الوراد أولاً صادر أولاً أن بنود المخزون المشتراة أو المنتجة أولاً تُباع أولاً، وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك المشتراة أو المنتجة حديثاً. وبموجب صيغة متوسط التكلفة المرجح، تُحدد تكلفة كل بند باستخدام المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. وقد يُحسب المتوسط على أساس دوري، أو عندما تُستلم كل شحنة إضافية، تبعاً لظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون إذا ما تلف ذلك المخزون، أو إذا أصبح متقادماً - بشكل كلي أو جزئي - أو إذا انخفض سعر بيعه. وقد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون - أيضاً - إذا زادت التكاليف المُقدرة للإتمام أو التكاليف المُقدر أن يتم تحملها لإنفاذ البيع. تتفق ممارسة تخفيض قيمة المخزون، لأقل من التكلفة، إلى صافي القيمة القابلة للتحقق مع وجهة النظر بأن الأصول لا ينبغي أن تسجل بما يزيد عن المبالغ المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدامها.

٢٩ تُخفض قيمة المخزون - عادةً - إلى صافي القيمة القابلة للتحقق لكل بند على حدة. وفي بعض الحالات، بالرغم من ذلك، قد يكون من المناسب أن تُجمع البنود المتشابهة أو ذات العلاقة. قد يكون هذا هو الحال مع بنود المخزون المتعلقة بخط الإنتاج نفسه، والتي تكون ذات أغراض أو استخدامات نهائية متشابهة، والتي تُنتج وتُسوق في المنطقة الجغرافية نفسها، والتي لا يمكن عملياً تقويمها - بشكل منفصل - عن البنود الأخرى في خط الإنتاج هذا. ومن غير المناسب أن تُخفض قيمة المخزون على أساس تصنيف المخزون، على سبيل المثال، البضاعة تامة الصنع، أو جميع بنود المخزون في قطاع تشغيلي معين.

٣٠ تستند تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق إلى أكثر الأدلة إمكانيةً للاعتماد عليه، المتاح وقت إجراء التقديرات للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة المتعلقة - بشكل مباشر- بأحداث تقع بعد نهاية الفترة وذلك بالقدر الذي تؤكد به تلك الأحداث ظروفاً قائمة في نهاية الفترة.

٣١ تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الحسبان - أيضاً - الغرض الذي من أجله يُحتفظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية المخزون المُحتفظ بها للوفاء بعقود مؤكدة لمبيعات أو خدمة إلى سعر العقد. وإذا كانت عقود المبيعات بأقل من كميات المخزون المُحتفظ بها، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق للكمية الزائدة تستند إلى أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات من عقود مؤكدة لمبيعات تزيد عن كميات المخزون المُحتفظ بها، أو من عقود مؤكدة للشراء. ويتم التعامل مع مثل هذه المخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

٣٢ لا تُخفض قيمة المواد الخام والمهمات الأخرى المُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون لأقل من التكلفة إذا كان يُتوقع أن تُباع المنتجات تامة الصنع، التي سوف تُضمن فيها، بالتكلفة أو بما يزيد عنها. وبالرغم من ذلك، عندما يشير انخفاض في سعر المواد الخام الى أن تكلفة المنتجات تامة الصنع تزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق، فإن قيمة المواد الخام تُخفض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون تكلفة إحلال المواد الخام هي أفضل قياس متاح لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يُجرى تقدير جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. فعندما لا تعد الظروف التي تسببت - سابقاً - في تخفيض قيمة المخزون لأقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، فإن مبلغ التخفيض يُعكس (أي أن يقتصر العكس على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث يعادل المبلغ الدفتري الجديد التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المُنقحة أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يظل أحد بنود المخزون المُسجل بصافي القيمة القابلة للتحقق، نظراً لانخفاض سعر بيعه، موجوداً في فترة لاحقة ويزداد سعر بيعه.

الإثبات على أنه مصروف

٣٤ **عندما يُباع المخزون، فإنه يجب أن يُثبت المبلغ الدفتري لهذا المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به. كما يجب أن يُثبت مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وجميع خسائر المخزون، على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. يجب أن يُثبت مبلغ أي عكس لأي تخفيض لقيمة المخزون، ناشئ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها العكس.**

٣٥ قد تُخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصل آخر، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه مكون للعقارات، والآلات والمعدات المُشيدة داخلياً. يُثبت المخزون المُخصص لأصل آخر - بهذه الطريقة - على أنه مصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ **يجب أن تُفصح القوائم المالية عن:**

(أ) **السياسات المحاسبية المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الصيغة المُستخدمة لاحتساب التكلفة؛**

(ب) **إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشأة؛**

(ج) **المبلغ الدفتري للمخزون المُسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛**

(د) **مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة؛**

(هـ) **مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون مُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(و) **مبلغ أي عكس لأي تخفيض تم إثباته على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(ز) **الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس لتخفيض في قيمة المخزون وفقاً للفقرة ٣٤؛**

(ح) **المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.**

٣٧ تعد المعلومات عن المبالغ الدفترية للمخزون المُحتفظ به في التصنيفات المختلفة للمخزون، وعن مدى التغيرات في هذه الأصول، مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. إن التصنيفات الشائعة للمخزون هي البضاعة، ومهمات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والبضائع تامة الصنع.

٣٨ يتكون مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة، والذي - غالباً - ما يشار إليه على أنه تكلفة المبيعات، من تلك التكاليف المُضمنة - سابقاً - في قياس المخزون الذي بيع الآن، ومن نفقات الإنتاج الإضافية غير المُخصصة ومن المبالغ غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون. وقد تبرر ظروف المنشأة - أيضاً - تضمين مبالغ أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

٣٩ تتبنى بعض المنشآت شكلاً للربح أو الخسارة تنتج عنه مبالغ يُفصح عنها بخلاف تكلفة المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة. وبموجب هذا الشكل، تعرض المنشأة تحليلا للمصروفات مستخدمة تصنيفاً يستند إلى طبيعة المصروفات. في هذه الحالة، تُفصح المنشأة عن التكاليف المُثبتة على أنها مصروف لمواد خام ومهمات مستهلكة، ولتكاليف العمل، ولتكاليف أخرى مع مبلغ صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ السريان

٤٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع التطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٠أ [حُذفت]

٤٠ب [حذفت]

٤٠ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٦ وعدل الفقرة ٧. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تُطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٠د [حذفت]

٤٠هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايرادات من العقود مع العملاء" الصادر في مايو ٢٠١٤ الفقرات ٢، ٨، ٢٩ و٣٧ وحذف الفقرة ١٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٤٠و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الصادر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٢ وحذف الفقرات ٤٠أ، ٤٠ب،٤٠د. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٤٠ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ١٢. يجب على المنشأة تطبيق التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢"المخزون" (المُنقح في ١٩٩٣).

٤٢ يحل هذا المعيار محل التفسير ١ للجنة التفسيرات الدولية السابقة "الثبات - الصيغ المختلفة لاحتساب تكلفة المخزون".

معيار المحاسبة الدولي ٧

"قائمة التدفقات النقدية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية" أخذا في الاعتبار التعديلات الآتية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٤ (إضافة)

تمت إضافة الزكاة إلى الفقرة الفرعية (و) لتشمل الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٤ ... من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ)...

(و) المدفوعات النقدية للزكاة ولضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها -بشكل محدد- بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(ز)...

٣٥ (إضافة):

يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٥ يجب أن يُفصح -بشكل منفصل- عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل والزكاة ويجب أن تُصنف على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

معيار المحاسبة الدولي ٧

قائمة التدفقات النقدية[١]

الهدف

تعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادِلات النقد، واحتياجات المنشأة لاستغلال تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي تُتخذ من قبل المستخدمين تقويماً لقدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادِلات النقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك.

وهدف هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومُعادِلات النقد للمنشأة باستخدام قائمة التدفقات النقدية، التي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

١ **يجب على المنشأة أن تُعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.**

٢ حلَّ هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التغيرات في المركز المالي"، المعتمد في يوليو ١٩٧٧.

٣ يهتم مستخدمو القوائم المالية لأي منشأة بكيفية توليد المنشأة للنقد، ومُعادِلات النقد، وكيفية استخدامها. وذلك هو الحال بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وعما إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجاً للمنشأة، كما هو الحال مع المؤسسة المالية. تحتاج المنشآت للنقد - بشكل أساس – للأسباب نفسها، بالرغم من إمكانية اختلاف أنشطتها الرئيسة المنتجة للإيراد. فهي تحتاج للنقد لتنفذ عملياتها، وتدفع التزاماتها وتوفر العوائد للمستثمرين فيها. ومن ثم، يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تعرض قائمة التدفقات النقدية.

منافع معلومات التدفق النقدي

٤ توفر قائمة التدفقات النقدية، عند استخدامها مع باقي القوائم المالية، معلومات تمكن المستخدمين من تقويم التغيرات في صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولتها وملاءتها) وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص. تعد معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقدير قدرة المنشأة على توليد نقد ومُعادِلات نقد، وتمكن المستخدمين من تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشآت المختلفة. كما أنها تعزز من قابلية مقارنة التقرير عن الأداء التشغيلي لمنشآت مختلفة، نظراً لأنها تزيل آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

٥ غالباً ما تُستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر على مبلغ وتوقيت ودرجة تأكد التدفقات النقدية المستقبلية. وهي أيضاً مفيدة في فحص دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية، وفي اختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وتأثير الأسعار المتغيرة.

١ في سبتمبر ٢٠٠٧، عدّل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي ٧ من «قوائم التدفق النقدي» إلى «قائمة التدفقات النقدية» كنتيجة لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ١ «عرض القوائم المالية» في ٢٠٠٧.

التعريفات

٦ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

النقد يشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.

مُعادِلات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

النقد ومُعادِلات النقد

٧ يُحتفظ بمُعادِلات النقد لغرض الوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل، وليس لمجرد الاستثمار، أو لأغراض أخرى. لكي يعد الاستثمار معادلاً للنقد، فإنه يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد، وأن يكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. وبناءً عليه، يعد الاستثمار - عادةً - معادلاً للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل، مثلاً، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. تستبعد استثمارات حقوق الملكية من مُعادِلات النقد، ما لم تكن - في جوهرها - مُعادِلة للنقد، على سبيل المثال كما في حالة الأسهم الممتازة المُقتناة خلال فترة قصيرة قبل استحقاقها، والتي يكون لها تاريخ استرداد محدد.

٨ يعد الاقتراض من البنوك - بشكل عام - أنشطة تمويلية. وبالرغم من ذلك، في بعض الدول، يشكل السحب على المكشوف من البنوك، الذي يكون واجب السداد عند الطلب، جزءً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة. في تلك الظروف، يُضمن السحب على المكشوف من البنوك على أنه مكون للنقد ومُعادِلات النقد. ومن خصائص مثل هذه الترتيبات المصرفية أنَّ رصيد النقدية في البنك يتقلب - غالبا - من موجب إلى سحب على المكشوف.

٩ يُستبعد من التدفقات النقدية التحركات بين البنود التي تشكل نقداً أو مُعادِلات نقد نظراً لأن تلك المكونات تعد جزءاً من إدارة النقد في المنشأة وليست مجرد جزءٍ من أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وتشمل إدارة النقد استثمار النقد الفائض في مُعادِلات النقد.

عرض قائمة التدفقات النقدية

١٠ **يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية تقريراً عن التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة بحسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.**

١١ تُعرض المنشأة تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، بالطريقة الأنسب لأعمالها. ويوفر التصنيف بحسب النشاط معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير تأثير تلك الأنشطة على المركز المالي للمنشأة، وعلى مبلغ ما تمتلكه من نقد ومُعادِلات النقد. وقد تستخدم هذه المعلومات - أيضاً - في تقويم العلاقات بين تلك الأنشطة.

١٢ قد تشمل المعاملة الواحدة تدفقات نقدية تُصنف بشكل مختلف. على سبيل المثال: عندما تشمل التسديدات النقدية لقرض كلا من الفائدة والقرض، فيمكن أن يُصنف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي، ويُصنف عنصر القرض على أنه نشاط تمويلي.

الأنشطة التشغيلية

١٣ يُعد مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيساً على مدى ما ولدته عمليات المنشأة من تدفقات نقدية كافية لتسديد القروض، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، وتسديد توزيعات الأرباح، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. تعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مع المعلومات الأخرى، مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤ تُستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية - بشكل رئيس – من أنشطة المنشأة الرئيسة المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فهي تنتج – بشكل عام – من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

(ب) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات؛

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم؛

(هـ) المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية من قبل منشأة التأمين، مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛

(و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد – بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود مُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات، مكسب، أو خسارة تُضمن في الربح أو الخسارة المثبتة. وتعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية. بالرغم من ذلك، تعد المدفوعات النقدية لتصنيع، أو اقتناء أصول يُحتفظ بها للتأجير للغير، ولاحقاً يُحتفظ بها للبيع كما هو موضح بالفقرة ٦٨أ من معيار المحاسبة الدولي ١٦"العقارات، والآلات والمعدات"، تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وتعد المقبوضات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لمثل هذه الأصول - أيضاً - تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

١٥ قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل، أو المتاجرة، حيث تشبه في هذه الحالة المخزون المُقتنى - تحديداً – لإعادة البيع. وبناءً عليه، تُصنف التدفقات النقدية الناشئة عن الشراء والبيع لأوراق مالية يحتفظ بها للتعامل، أو المتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية. وبالمثل، تُصنف – عادةً – السلف والقروض النقدية التي تقدمها المؤسسات المالية على أنها أنشطة تشغيلية، نظراً لأنها تتعلق بنشاط المنشأة الرئيس المنتج للإيراد.

الأنشطة الاستثمارية

١٦ يعد الإفصاح - بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهما نظراً لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم من نفقات على موارد بقصد توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. والنفقات المؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية هي – فقط – تلك التي ينتج عنها أصل يُثبت في قائمة المركز المالي. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المُرسملة، والعقارات والآلات والمعدات المشيدة ذاتياً؛

(ب) المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة)؛

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية، أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات من تلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة)؛

(هـ) السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل منشأة مالية)؛

(و) المقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف سلف وقروض المنشأة المالية)؛

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية؛

(ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات وعقود المبادلة، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط لمركز قابل للتحديد، فإن التدفقات النقدية للعقد تُصنف بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للمركز المتحّوط له.

الأنشطة التمويلية

١٧ يعد الإفصاح - بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مهماً، نظراً لأنه مفيد في التنبؤ بالمطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للمنشأة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار أسهم، أو أدوات حقوق ملكية أخرى؛

(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء، أو استرداد أسهم المنشأة؛

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهونات عقارية، وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛

(د) التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقود التأجير.

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

١٨ **يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي مما يلي:**

(أ) الطريقة المباشرة، حيث يُفصح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

(ب) الطريقة غير المباشرة، حيث يُعدل الربح، أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة، أو مستحقة عن مقبوضات، أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة، أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية، أو التمويلية.

١٩ تُشجع المنشآت على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، باستخدام الطريقة المباشرة. توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، والتي لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة. بموجب الطريقة المباشرة، يمكن الحصول على المعلومات عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة؛ أو

(ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (الفائدة والدخل المشابه لها، ومصروف الفائدة والأعباء المشابهة في منشأة مالية)، والبنود الأخرى في قائمة الدخل الشامل بما يلي:

(١) التغيرات – خلال الفترة – في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة، والمبالغ التشغيلية واجبة السداد؛

(٢) البنود غير النقدية الأخرى؛

(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية، أو تمويلية.

٢٠ بموجب الطريقة غير المباشرة، يُحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال تعديل الربح، أو الخسارة بآثار ما يلي:

(أ) التغيرات – خلال الفترة – في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة، والمبالغ التشغيلية واجبة السداد؛

(ب) البنود غير النقدية، مثل الاستهلاك، والمخصصات، والضرائب المؤجلة، ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة، وأرباح المنشآت الزميلة غير الموزعة؛

(ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية، أو تمويلية.

وبدلاً من ذلك، يمكن عرض صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية – بموجب الطريقة غير المباشرة – من خلال إظهار الإيرادات والمصروفات المُفصح عنها في قائمة الدخل الشامل، والتغيرات – خلال الفترة – في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية تحت التحصيل، وواجبة السداد.

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

٢١ يجب على المنشأة التقرير - بشكل منفصل – عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، باستثناء ذلك القدر من التدفقات النقدية الموضحة في الفقرات ٢٢ و٢٤ التي يتم التقرير عنها على أساس صافٍ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافٍ

٢٢ يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، أو الاستثمارية، أو التمويلية التالية، على أساس صافٍ:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء، عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العميل وليس مجرد أنشطة المنشأة؛

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة، ومبالغها كبيرة وآجال استحقاقها قصيرة.

٢٣ من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (أ) ما يلي:

(أ) قبول البنك للودائع تحت الطلب وتسديدها؛

(ب) الأموال المحتفظ بها للعملاء من قبل منشأة استثمارية؛

(ج) الإيجارات المحصلة، نيابة عن ملاك العقارات، والمدفوعة لهم.

٢٣أ من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (ب) السلف المقدمة، والتسديدات لما يلي:

(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان؛

(ب) شراء وبيع الاستثمارات؛

(ج) عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، على سبيل المثال، تلك التي لها فترة استحقاق ثلاثة أشهر، أو أقل.

٢٤ **يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن كلٍ من الأنشطة التالية لمنشأة مالية، على أساس صافٍ:**

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقبول، وتسديد الودائع، التي لها تاريخ استحقاق محدد؛

(ب) إيداع الودائع في منشآت مالية أخرى وسحبها منها؛

(ج) السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء، وتسديد تلك السلف والقروض.

التدفقات النقدية بعملة أجنبية

٢٥ **يجب أن تُسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال تطبيق سعر التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الاجنبية.**

٢٦ **يجب أن تُترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية، بأسعار التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.**

٢٧ يتم التقرير عن التدفقات النقدية المُقومة بعملة أجنبية، بطريقة تتسق مع معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". والذي يسمح باستخدام سعر الصرف الذي يُقارب السعر الفعلي. على سبيل المثال، يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف للفترة في تسجيل المعاملات بعملة أجنبية، أو في ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية. بالرغم من ذلك، لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢١ باستخدام سعر الصرف في نهاية فترة التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية.

٢٨ لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة، الناشئة عن التغيرات في أسعار صراف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، فإنه يتم التقرير، في قائمة التدفقات النقدية، عن أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها، أو المستحقة بعملة أجنبية من أجل مطابقة النقد ومُعادِلات النقد في بداية ونهاية الفترة. ويُعرض هذا المبلغ - بشكل منفصل - عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويشمل الفروق - إن وجدت - في حالة ما إذا تم التقرير عن هذه التدفقات النقدية بأسعار صرف نهاية الفترة.

٢٩ **[حذفت]**

٣٠ [حذفت]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ **يجب أن يُفصح - بشكل منفصل - عن كلٍ من التدفقات النقدية من الفائدة، وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة. ويجب أن تُصنف كل منها - بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى - على أنها إما أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية.**

٣٢ يُفصح عن مجموع مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية، سواء اُثبتت على أنها مصروف ضمن الربح، أو الخسارة، أو تمت رسملتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض".

٣٣ تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة - عادةً – على أنها تدفقات نقدية تشغيلية في المنشأة المالية. بالرغم من ذلك، لا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات النقدية في المنشآت الأخرى. فيمكن أن تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية، نظراً لأنها تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية، أو عوائد على استثمارات.

٣٤ يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح المدفوعة، على أنها مكون للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، من أجل مساعدة المستخدمين في تحديد قدرة المنشأة على أن تدفع توزيعات الأرباح من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ يجب أن يُفصح – بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل ويجب أن تُصنف على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها – بشكل محدد – بالأنشطة الاستثمارية، والتمويلية.

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن معاملات تستدعي تدفقات نقدية تُصنف – في قائمة التدفقات النقدية – على أنها أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية. وبينما قد يكون من الممكن ربط مصروف الضريبة بسهولة بالأنشطة الاستثمارية، أو التمويلية، إلا أنه - غالباً – يكون من غير العملي ربط التدفقات النقدية الضريبية المتعلقة بها، والتي قد تنشأ في فترة مختلفة عن فترة التدفقات النقدية للمعاملة التي نشأت عنها الضريبة. وبناءً عليه - عادة – تُصنف الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وبالرغم من ذلك، عندما يكون من الممكن – عملياً – ربط التدفق النقدي الضريبي بمعاملة بعينها ينشأ عنها تدفقات نقدية تُصنف على أنها أنشطة استثمارية، أو تمويلية، فإن التدفق النقدي الضريبي يُصنف على أنه نشاط استثماري، أو تمويلي، بحسب ما هو مناسب. عندما تُخصص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة واحدة، فإنه يُفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة.

الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

٣٧ عند المحاسبة عن استثمار في منشأة زميلة، أو مشروع مشترك أو منشأة تابعة تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة، فإن المنشاة المستثمرة تقصر تقريرها – في قائمة التدفقات النقدية – على التدفقات النقدية بينها وبين المنشأة المستثمر فيها، على سبيل المثال، على توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨ المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، تدرج – في قائمة تدفقاتها النقدية – التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشاة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات، والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة ومنشآت الأعمال الأخرى

٣٩ **يجب أن تُعرض التدفقات النقدية المجمعة، الناشئة عن اكتساب أو فقد السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى – بشكل منفصل – ويجب أن تُصنف على أنها أنشطة استثمارية.**

٤٠ **فيما يتعلق بكل من اكتساب وفقد، السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى خلال الفترة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح – بصورة مجمعة – عن كلٍ مما يلي:**

(أ) مجموع العوض المدفوع، أو المستلم؛

(ب) الجزء من العوض، الذي يتكون من نقد، ومُعادِلات النقد؛

(ج) مبلغ النقد، ومُعادِلات النقد في المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى التي اكتسبت، أو فقدت، السيطرة عليها؛

(د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقد، أو مُعادِلات النقد في المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى التي اكتسبت، أو فقدت، السيطرة عليها، مُلخصة بحسب كل صنف رئيس.

٤٠أ لا يلزم المنشأة الاستثمارية، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، أن تُطبق الفقرات ٤٠(ج) أو ٤٠(د) على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤١ إن عرض آثار التدفق النقدي الناتجة عن اكتساب أو فقد السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى – بشكل منفصل – في بنود مستقلة، مع الإفصاح - بشكل منفصل – عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو المستبعدة، يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. لا تُطرح آثار التدفق النقدي الناتجة عن فقد السيطرة من تلك الناتجة عن اكتساب السيطرة.

٤٢ يتم التقرير عن المبلغ المجمع للنقد المدفوع، أو المستلم كعوض مقابل اكتساب، أو فقد السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى – في قائمة التدفقات النقدية – بالصافي بعد طرح النقد ومُعادِلات النقد المقتناة أو المستبعدة كجزء من مثل هذه المعاملات، أو الأحداث أو التغيرات في الظروف.

٤٢أ يجب أن تُصنف التدفقات النقدية الناشئة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة، لا ينتج عنها فقد السيطرة، على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، ما لم تكن المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤٢ب تتم المحاسبة عن التغيرات، في حصص الملكية في منشأة تابعة، والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة، على أنها معاملات حقوق ملكية (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠)، مثل قيام المنشأة الأم بالشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق ملكية منشاة تابعة، ما لم تكن المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية، ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبناءً على ذلك، تُصنف التدفقات النقدية الناتجة بنفس طريقة تصنيف المعاملات الأخرى مع الملاك والموضحة بالفقرة ١٧.

المعاملات غير النقدية

٤٣ **يجب أن تُستبعد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد، أو مُعادِلات النقد من قائمة التدفقات النقدية. ويجب أن يُفصح عن مثل تلك المعاملات في أي مكان آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.**

٤٤ لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة. يتفق استبعاد المعاملات غير النقدية – من قائمة التدفقات النقدية – مع هدف قائمة التدفقات النقدية، حيث أن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول، إما من خلال تحمل التزامات متعلقة - بشكل مباشر – بتلك الأصول، أو من خلال عقد إيجار؛

(ب) الاستحواذ على منشأة عن طريق إصدار حقوق ملكية؛

(ج) تحويل دين إلى حق ملكية.

التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

٤٤أ **يجب على المنشأة أن تقدم إفصاحات تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من تقويم التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية، ويشمل ذلك كلا من التغيرات الناشئة من التغيرات في التدفقات النقدية والتغيرات التي لا تمثل تدفقات نقدية.**

٤٤ب إلى الحد الذي يعد ضرورياً للوفاء بمتطلب الفقرة ٤٤أ، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن التغيرات الآتية في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية:

(أ) التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية؛

(ب) التغيرات الناشئة من الحصول على السيطرة على منشآت تابعة أو أعمال أخرى، أو فقدها؛

(ج) أثر التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية؛

(د) التغيرات في القيمة العادلة؛

(هـ) التغيرات الأخرى.

٤٤ج الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية هي تلك الالتزامات التي يتم تصنيف التدفقات النقدية الحالية أو المستقبلية في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الإفصاح المطلوب في الفقرة ٤٤أ ينطبق أيضاً على التغيرات في الأصول المالية (على سبيل المثال، الأصول التي تتحوط للالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية) إذا كانت التدفقات النقدية الحالية أو المستقبلية من تلك الأصول المالية سيتم تضمينها في التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

٤٤د يمكن الوفاء بمتطلب الإفصاح في الفقرة ٤٤أ عن طريق تقديم مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية في قائمة المركز المالي للالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية، بما في ذلك التغيرات المحددة في الفقرة ٤٤ب. وعندما تفصح المنشأة عن مثل هذه المطابقة، فإنه يجب أن تقدم معلومات كافية تمكِّن مستخدمي القوائم المالية من ربط البنود المضمَّنة في المطابقة مع قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

٤٤هـ إذا قامت المنشأة بتقديم الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة ٤٤أ مع الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية باستقلال عن التغيرات في تلك الأصول والالتزامات الأخرى.

مكونات النقد ومُعادِلات النقد

٤٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقد ومُعادِلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية مع البنود المُعادلة لها التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي.**

٤٦ في ضوء تنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"، تُفصح المنشأة عن السياسة التي تطبقها لتحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد.

٤٧ يتم التقرير عن تأثير أي تغيير في سياسة تحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد، على سبيل المثال، تغيير في تصنيف أدوات مالية عُدت سابقاً جزءاً من محفظة استثمارات المنشأة، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

الإفصاحات الأخرى

٤٨ **يجب على المنشأة أن تفصح – مع تعليق من قبل الإدارة – عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.**

٤٩ هناك ظروف متنوعة تكون فيها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد، المحتفظ بها من قبل المنشأة، غير متاحة للاستخدام من قبل المجموعة. ومن امثلتها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل منشأة تابعة تعمل في دولة تُطبق فيها إجراءات رقابة على تبادل العملة، أو قيود قانونية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للاستخدام العام من قبل المنشأة الأم، أو المنشآت التابعة الأخرى.

٥٠ قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة للمستخدمين لفهم المركز المالي وسيولة المنشأة. ويُشجع على الإفصاح عن هذه المعلومات – مع تعليق من قبل الإدارة – ويمكن أن يشمل ذلك:

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية، ولتسوية الارتباطات الرأسمالية، بما في ذلك أي قيود على استخدام تلك التسهيلات؛

(ب) [حذفت]

(ج) المبلغ المجمع للتدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية - بشكل منفصل – عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية؛

(د) مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية لكل قطاع يتم التقرير عنه (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٨"القطاعات التشغيلية").

٥١ يعد الإفصاح - بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية، وعن التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية، مفيداً في تمكين المستخدمين من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر - على نحو كافٍ - في المحافظة على طاقتها التشغيلية. إن المنشأة التي لا تستثمر - على نحو كافٍ - في المحافظة على طاقتها التشغيلية قد تضر بالربحية المستقبلية من أجل السيولة الحالية والتوزيعات على المُلاك.

٥٢ يمكّن الإفصاح عن التدفقات النقدية القطاعية المستخدمين من الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية لمنشأة الأعمال ككل والتدفقات النقدية للأجزاء المكونة لها، ومدى توفر وتقلب التدفقات النقدية القطاعية.

تاريخ السريان

٥٣ يعد هذا المعيار سارياً على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو بعده.

٥٤ عدل معيار المحاسبة الدولي ٧ (المُعدل في ٢٠٠٨) الفقرات ٣٩-٤٢ وأضاف الفقرات ٤٢أ و٤٢ب. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات على الفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، يجب أن تُطبق تلك التعديلات على تلك الفترة الأبكر. يجب أن تُطبق التعديلات بأثر رجعي.

٥٥ عُدلت الفقرة ١٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق الفقرة ٦٨أ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٥٦ عُدلت الفقرة ١٦ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في أبريل ٢٠٠٩. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١"الترتيبات المشتركة"، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣٧، و٣٨، و٤٢ب، وحذف الفقرة ٥٠(ب). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٥٨ عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧) المصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٤٢أ، و٤٢ب، وأضاف الفقرة ٤٠أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر يجب أن تطبق - أيضاً - كل التعديلات المتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٥٩ عدّل معيار المحاسبة الدولي للتقرير المالي ١٦ عقود الإيجار المصدر في يناير ٢٠١٦م الفقرات ١٧ و٤٤. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٦٠ أضافت "مبادرة الإفصاح" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٧) المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ٤٤أ-٤٤هـ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة هذه التعديلات لأول مرة، فإنه لا يلزمها أن تقدم المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

معيار المحاسبة الدولي ٨

"السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويُقصد من المعيار أن يُعزز ملاءمة القوائم المالية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها ، وقابلية هذه القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

٢ تم تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية".

النطاق

٣ **يجب أن يُطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترة سابقة.**

٤ تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء فترة سابقة، وللتعديلات بأثر رجعي التي تتم لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية، والإفصاح عنها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

السياسات المحاسبية هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبق من قبل المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

التغير في تقدير محاسبي هو تعديل المبلغ الدفتري لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، والذي ينتج عن تقييم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم، فهي لا تُعد تصحيحاً لأخطاء.

المعايير الدولية للتقرير المالي (*IFRSs*) هي المعايير والتفسيرات المُصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتشمل:

(أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛

(ج) تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRIC)؛

(د) تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC)[1].

الحذف الهام أو سوء العرض الهام للبنود يكون ذا أهمية نسبية إذا استطاع أن يؤثر - بشكل فردى أو جماعي - على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف، أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند، أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم.

١ عدل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي بعد إدخال تغيرات على الاسم بموجب "دستور مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي" المُنقح في ٢٠١٠.

أخطاء فترة سابقة هي حذف من القوائم المالية للمنشأة، وسوء عرض فيها، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام، معلومات يمكن الاعتماد عليها، والتي:

(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار؛

(ب) كان من المتوقع - بشكل معقول - أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة تُطبق دائماً.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصحيح الإثبات، والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ فترة سابقة لم يحدث مطلقاً.

غير عملي يعدَّ تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل مسعى معقول للقيام بذلك. ولفترة سابقة معينة، يكون من غير العملي أن يطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، غير قابلة للتحديد؛ أو

(ب) كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب افتراضات عن ماهية نية الإدارة التي كان يمكن أن تكون في تلك الفترة؛ أو

(ج) كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ، وكان من غير الممكن- بشكل موضوعي - تمييز المعلومات حول تلك التقديرات التي:

(١) توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ)، الذي كان يجب أن يتم فيه إثبات أو قياس هذه المبالغ، أو الإفصاح عنها؛

(٢) وكانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار عن المعلومات الأخرى.

التطبيق المستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية ولإثبات أثر تغير في تقدير محاسبي، هو على التوالي:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، وأحداث وظروف أخرى تحدث بعد التاريخ الذي فيه تم تغيير السياسة المحاسبية؛

(ب) إثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغير.

٦ يتطلب تقدير ما إذا كان الحذف، أو سوء العرض يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وبالتالي يكون ذا أهمية نسبية، الاخذ في الحسبان خصائص هؤلاء المستخدمين. ينص "**إطار إعداد وعرض القوائم المالية**" في الفقرة ٢٥[٢] على أنه "يفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية، وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية". وبناءً عليه، يلزم التقدير الأخذ في الحسبان كيف يُتوقع - بشكل معقول - أن يتأثر المستخدمون الذين بمثل تلك الصفات عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

٢ طُبق «إطار إعداد وعرض القوائم المالية" للجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي». واستُبدلت الفقرة ٢٥ بالفصل ٣ من «إطار المفاهيم».

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ **عندما ينطبق معيار دولي للتقرير المالي – بشكل محدد - على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب تحديد السياسة، أو السياسات المحاسبية المُنطبقة على هذا البند من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي.**

السياسات المحاسبية

٨ تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي السياسات المحاسبية التي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه ينتج عنها قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. ولا يلزم تطبيق هذه السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية نسبية. وبالرغم من ذلك، فإنه من غير المناسب القيام بخروج – غير ذي أهمية نسبية - عن المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تركه بدون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي، أو لتدفقاتها النقدية.

٩ مرفق بالمعايير الدولية للتقرير المالي إرشادات لمساعدة المنشآت في تطبيق متطلباتها. تنص جميع مثل تلك الإرشادات على ما إذا كانت تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي. الإرشادات التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي تُعد إلزامية، أما الإرشادات التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي، فإنها لا تتضمن متطلبات للقوائم المالية.

١٠ **في غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق – بشكل محدد - على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون:**

(أ) ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

(ب) يمكن الاعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية:

(١) تعبر – بصدق - عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس – مجرد - الشكل القانوني؛

(٣) تكون محايدة، بمعنى خالية من التحيز؛

(٤) تتسم بالحيطة والحذر؛

(٥) تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

١١ **لاتخاذ الحكم الموضح في الفقرة ١٠، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية بحسب الترتيب التنازلي، وأن تأخذ في الحسبان إمكانية انطباقها:**

(أ) المتطلبات في المعايير الدولية للتقرير المالي التي تتناول مسائل مشابهة وذات صلة؛

(ب) تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط إثباتها، ومفاهيم قياسها الواردة في "الإطار"[٣].

١٢ **لاتخاذ الحكم الموضح في الفقرة ١٠، يمكن للإدارة - أيضاً - أن تأخذ في الحسبان أحدث إصدارات جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً في تطوير معايير المحاسبة، والكتابات المحاسبية الأخرى والممارسات الصناعية المقبولة، إلى المدى الذي لا تتعارض فيه مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.**

٣ في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية «الإطار» بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي».

ثبات السياسات المحاسبية

١٣ **يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية – بشكل ثابت - على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي، أو يسمح – بشكل محدد - بتصنيف للبنود قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا كان أحد المعايير الدولية للتقرير المالي يتطلب، أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة – بثبات - بالنسبة لكل فئة.**

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٤ **يجب على المنشأة أن تغير سياسة محاسبية – فقط – إذا كان هذا التغيير:**

(أ) مطلوباً بموجب معيار دولي للتقرير المالي؛ أو

(ب) تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات، يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

١٥ يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وبناءً عليه، تُطبق السياسات المحاسبية نفسها خلال كل فترة، ومن فترة إلى التي تليها، ما لم يستوفِ تغيير في سياسة محاسبية أحد الضوابط الواردة في الفقرة ١٤.

١٦ **لا يُعد ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:**

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف - في جوهرها - عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

١٧ **يعد التطبيق الأولي لسياسة لإعادة تقويم الأصول، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"، أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، تغييراً في سياسة محاسبية يُعامل على أنه إعادة تقويم، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، وليس وفقاً لهذا المعيار.**

١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩ –٣١ على التغيير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١٩ **مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣، فإنه:**

(أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تغيير في سياسة محاسبية، ناتج عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي، وفقاً لمقتضيات التحول المحددة في ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي، إن وجدت؛

(ب) عندما تغير المنشأة سياسة محاسبية بناءً على التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي لا يشمل مقتضيات تحول محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تغير سياسة محاسبية – بشكل اختياري - فإنه يجب عليها أن تطبق التغيير بأثر رجعي.

٢٠ لغرض هذا المعيار، لا يعد التطبيق المبكر لمعيار دولي للتقرير المالي، تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية.

٢١ في غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق - بشكل محدد – على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يمكن للإدارة، وفقاً للفقرة ١٢، أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث إصدارات جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً في تطوير معايير المحاسبة. وإذا اختارت المنشأة أن تغير سياسة محاسبية، بعد تعديل مثل هذا الإصدار، فإنه تتم المحاسبة عن هذا التغيير ويُفصح عنه على أنه تغيير اختياري في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ **مع مراعاة الفقرة ٢٣، عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، وفقاً للفقرة ١٩(أ) أو (ب)، فإنه يجب على المنشأة أن تُعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً.**

حدود التطبيق بأثر رجعي

٢٣ **عندما يُتطلب التطبيق بأثر رجعي، بموجب الفقرة ١٩(أ)، أو (ب)، فإنه يجب أن يُطبق التغيير في السياسة المحاسبية – بأثر رجعي – باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للتغيير.**

٢٤ **عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة لتغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون من الممكن – عملياً – التطبيق بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري تعديلاً مقابلاً للرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لتلك الفترة.**

٢٥ **عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة أن تُعدل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة – بأثر مستقبلي – من أبكر تاريخ ممكن عملياً.**

٢٦ عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أبكر فترة ممكنه عملياً. ولا يكون التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة عملياً، إلا إذا كان من الممكن - عملياً – تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من قائمتي المركز المالي الافتتاحية والختامية لتلك الفترة. ويُرصد مبلغ التعديل الناتج، المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة في القوائم المالية، في الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة. ويُجرى التعديل – عادةً – في الأرباح المبقاة. وبالرغم من ذلك، فإن يمكن أن يُجرى التعديل في مكون آخر لحقوق الملكية (على سبيل المثال، للالتزام بمعيار دولي للتقرير المالي). كما تُعدل - أيضاً – أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنه عملياً.

٢٧ عندما يكون من غير العملي أن تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، نظراً لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، فإنه وفقاً للفقرة ٢٥ تطبق المنشأة السياسة الجديدة – بأثر مستقبلي – من بداية أبكر فترة ممكنة عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير سياسة محاسبية، حتى لو كان من غير العملي أن تُطبق السياسة - بأثر مستقبلي – لأي فترة سابقة. توفر الفقرات ٥٠ – ٥٣ إرشادات عن متى يكون من غير العملي أن تُطبق السياسة المحاسبية الجديدة على فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأَّولى لمعيار دولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر لولا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فإن يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي؛

(ب) عندما ينطبق، أنه قد تم التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لمقتضيات التحول له؛

(ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(د) عندما ينطبق، وصف مقتضيات التحول؛

(هـ) عندما ينطبق، مقتضيات التحول التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية؛

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة – إلى الحد الممكن عملياً – مبلغ التعديل:

(١) لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر؛

(٢) لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم" ينطبق على المنشأة؛

(ز) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(ح) إذا كان التطبيق المطلوب بأثر رجعي بموجب الفقرة ١٩(أ) أو (ب) غير عملي لفترة سابقة معينة أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التطبيق ومنذ متى طُبق التغيير في السياسة المحاسبية.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

٢٩ عندما يكون للتغيير الاختياري في سياسة محاسبية أثر على الفترة الحالية، أو أي فترة سابقة، أو كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر على تلك الفترة لولا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة – إلى الحد الممكن عملياً – مبلغ التعديل:

(١) لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر؛

(٢) لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة؛

(د) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التطبيق ومنذ متى طُبق التغيير في السياسة المحاسبية.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

٣٠ عندما لا تطبق المنشأة معياراً دولياً جديداً للتقرير المالي تم إصداره ولكن لم يحن وقت تطبيقه، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) هذه الحقيقة؛

(ب) المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها – بشكل معقول - الملائمة لتقدير التأثير المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعيار الدولي الجديد للتقرير المالي على القوائم المالية في فترة التطبيق الأولي.

٣١ التزاما بالفقرة ٣٠، تأخذ المنشأة في الحسبان الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار الدولي الجديد للتقرير المالي؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ الذي يكون فيه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي مطلوباً؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي - بشكل أولي؛

(هـ) أي من:

(١) مناقشة للتأثير المتوقع للتطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي على القوائم المالية للمنشأة؛ أو

(٢) إذا لم يكن ذلك التأثير معروفاً أو لا يمكن تقديره – بشكل معقول - بيان بهذا الشأن.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

٣٢ نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على أحكام مستندة الى أحدث معلومات متاحة يمكن الاعتماد عليها. على سبيل المثال، قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

(أ) الديون المشكوك فيها؛

(ب) تقادم المخزون؛

(ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛

(د) الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة فيها؛

(هـ) التزامات الضمان.

٣٣ يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساساً لإعداد القوائم المالية، ولا يُحد من إمكانية الاعتماد عليها.

٣٤ قد يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة، أو لخبرة أكثر. وبحسب طبيعته، لا يتعلق تعديل التقدير بالفترات السابقة، ولا يعد تصحيحاً لخطأ.

٣٥ يعد التغيير في أساس القياس المُطبق تغييراً في سياسة محاسبية، وليس تغيراً في تقدير محاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغير في تقدير محاسبي، فإنه يُعالج التغيير على أنه تغير في تقدير محاسبي.

٣٦ يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بخلاف التغير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧ – بأثر مستقبلي – وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر – فقط – على هذه الفترة؛ أو

(ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

٣٧ **إذا نتج عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغير.**

٣٨ يعني الإثبات المستقبلي لأثر تغير في تقدير محاسبي أن يطبق ذلك التغير على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر تغير في تقدير محاسبي - فقط - على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، أو أرباح أو خسائر كل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر تغير في تقدير مبلغ الديون المشكوك فيها - فقط - على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، وبناءً عليه، فإنه يُثبت في الفترة الحالية. وخلافاً لذلك، يؤثر تغير في العمر الإنتاجي المقدر لأصل قابل للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة فيه، على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يُثبت أثر التغير المتعلق بالفترة الحالية على أنه دخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويُثبت الأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، على أنه دخل أو مصروف في هذه الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩ **يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الاثر.**

٤٠ **إذا لم يُفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية، نظراً لأن تقديره يُعد غير عملي، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.**

الأخطــاء

٤١ يمكن أن تنشأ أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إذا اشتملت على أخطاء، إما ذات أهمية نسبية، أو غير ذات أهمية نسبية حدثت - بشكل متعمد - لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي، أو تدفقاتها النقدية. وتُصحح أخطاء الفترة الحالية، الممكن اكتشافها في الفترة ذاتها، قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. وبالرغم من ذلك، لا تُكتشف - أحيانا - الأخطاء ذات الاهمية النسبية حتى فترة لاحقة، وتُصحح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للفترة اللاحقة (أنظر الفقرات ٤٢ - ٤٧).

٤٢ **مع مراعاة الفقرة ٤٣، يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية - بأثر رجعي - في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:**

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة(الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو

(ب) إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

حدود إعادة العرض بأثر رجعي

٤٣ **يجب أن يُصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ.**

٤٤ **عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة لخطأ، على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن - عملياً - إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).**

٤٥ **عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فانه يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً.**

٤٦ لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في ربح أو خسارة الفترة التي اُكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنه عملياً.

٤٧ عندما يكون من غير العملي تحديد مبلغ أي خطأ (مثل خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لجميع الفترات السابقة، فإن المنشأة، وفقاً للفقرة ٤٥، تُعيد عرض المعلومات المقارنة - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. وتوفر الفقرات ٥٠ - ٥٣ إرشادات حول متى يكون من غير العملي تصحيح خطأ لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يختلف تصحيح الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. تُعد التقديرات المحاسبية - بحسب طبيعتها - قيماً تقريبية قد تحتاج إلى تعديل، عند التعرف على معلومات إضافية عنها. فعلى سبيل المثال، لا يعد المكسب أو الخسارة المثبتة بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

٤٩ **عند تطبيق الفقرة ٤٢، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:**

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التصحيح:

(١) لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر؛

(٢) لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة؛

(ج) مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛

(د) إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صُحح الخَطأ.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عدم إمكانية التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية

٥٠ في بعض الظروف، يكون من غير العملي أن تُعدل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تُجمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات ٥١- ٥٣، تطبيقها المستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يكون من غير العملي إعادة إنتاج المعلومات.

٥١ هناك ضرورة - بشكل متكرر – لإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية على عناصر القوائم المالية المُثبتة، أو المُفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى. يُعد التقدير غير موضوعي - بشكل متأصل – ويمكن تطوير التقديرات بعد فترة التقرير. يُحتمل ان يكون تطوير التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عند إعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، نظراً لطول الفترة الزمنية التي قد تكون مضت منذ حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة هو الهدف نفسه من التقديرات التي تُجرى في الفترة الحالية، ألا وهو أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الأخر.

٥٢ وبناءً عليه، يتطلب التطبيق – بأثر رجعي – لسياسة محاسبية، أو تصحيح خطأ فترة سابقة، تمييز المعلومات التي

(أ) توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ) الذي حدثت فيه المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر،

(ب) وكانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار

عن المعلومات الأخرى. ويكون من غير العملي تمييز هذه الأنواع من المعلومات لبعض أنواع التقديرات (مثل قياس القيمة العادلة الذي يستخدم مدخلات مهمة غير ملحوظة). وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، إجراء تقدير مهم يستحيل معه تمييز هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير العملي أن تُطبق السياسة المحاسبية الجديدة، أو أن يُصحح خطأ الفترة السابقة – بأثر رجعي.

٥٣ لا ينبغي أن يُستخدم الإدراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة، أو عند تصحيح مبالغها، سواء في وضع افتراضات عن ماهية مقاصد الإدارة التي يمكن أن تكون في فترة سابقة، أو عن تقدير المبالغ المُثبتة، أو المُقاسة، أو المُفصح عنها في فترة سابقة. فعلى سبيل المثال، عندما تصحح المنشأة خطأ فترة سابقة في حساب التزامها الناتج عن الإجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف"، فإنها تتجاهل المعلومات، التي أصبحت متاحة بعد اعتماد القوائم المالية للفترة السابقة للإصدار، عن موجة أنفلونزا شديدة - على نحو غير عادي – خلال الفترة التالية. ولا تحول حقيقة أن تقديرات مهمة تكون مطلوبة - بشكل متكرر – عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة دون تعديل أو تصحيح يمكن الاعتماد عليه لتلك المعلومات المقارنة.

تاريخ السريان

٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت منشأة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤أ [حذفت].

٥٤ب **[حذفت].**

٥٤ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥٢. يجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٥٤د **[حذفت].**

٥٤هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الأدوات المالية الصادر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٥٣ وحذف الفقرات ٥٤أ، و٥٤ب، و٥٤د. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

سحب الإصدارات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "صافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الأساس والتغيرات في السياسات المحاسبية"، المُنقح في ١٩٩٣.

٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة(SIC) ٢ "الثبات – رسملة تكاليف الاقتراض"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٨ "الثبات – طرق بديلة".

معيار المحاسبة الدولي ١٠

"الأحداث بعد فترة التقرير"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد فترة التقرير

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد:

(أ) متى يجب على المنشأة أن تُعدل قوائمها المالية بالأحداث بعد فترة التقرير؛

(ب) الإفصاحات التي يجب على المنشأة أن تقدمها عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، وعن الأحداث بعد فترة التقرير.

ويتطلب المعيار - أيضاً - أنه لا يجوز للمنشأة أن تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا تبين من الأحداث بعد فترة التقرير أن فرض الاستمرارية غير مناسب.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار للمحاسبة عن الأحداث بعد فترة التقرير، والإفصاح عنها.**

تعريفات

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

الأحداث بعد فترة التقرير هي تلك الأحداث، المرغوب فيها وغير المرغوب فيها، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر دليلاً عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات)؛

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

٤ سيتنوع الإجراء الذي ينطوي عليه اعتماد القوائم المالية للإصدار تبعاً لهيكل الإدارة، والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية، وإخراجها في شكلها النهائي.

٥ في بعض الحالات، تُطالب المنشأة بأن تسلم قوائمها المالية لحملة أسهمها للتصديق عليها، بعد أن يكون قد تم إصدار القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، تُعتمد القوائم المالية للإصدار في تاريخ الإصدار، وليس تاريخ تصديق حملة الأسهم على القوائم المالية.

مثال

في ٢٨ فبراير ٢×٢٠ تنتهي إدارة المنشأة من إعداد مسوّدة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠. وفي ١٨ مارس ٢×٢٠ يقوم مجلس الإدارة باستعراض القوائم المالية واعتمادها للإصدار. في ١٩ مارس ٢×٢٠ تعلن المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى المختارة. وفي ١ أبريل ٢×٢٠ تُتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم. ويُصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي في ١٥ مايو ٢×٢٠، وحينذاك تُودع القوائم المالية المُصدق عليها لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢×٢٠.

تُعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨ مارس ٢×٢٠ (تاريخ اعتماد المجلس القوائم المالية للإصدار).

٦ في بعض الحالات، تُطالب إدارة المنشأة بأن تُصدر قوائمها المالية لمجلس إشرافي (يتكون - فقط -من غير التنفيذيين) للتصديق عليها. في مثل هذه الحالات، تُعتمد القوائم المالية للإصدار عندما تعتمدها الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس ٢٠×٢، تعتمد إدارة المنشأة قوائمها المالية لإصدارها إلى مجلسها الإشرافي. ويتكون المجلس الإشرافي - فقط – من غير التنفيذيين، ويمكن أن يشمل ممثلين عن الموظفين وأصحاب المصالح الخارجيين الآخرين. وفي ٢٦ مارس ٢٠×٢ يصدق المجلس الإشرافي على القوائم المالية. وفي ١ أبريل ٢٠×٢ تُتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم. وفي ١٥ مايو ٢٠×٢ يُصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي، وحينذاك تُودع القوائم المالية لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢٠×٢.

تُعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨ مارس ٢٠×٢ (تاريخ اعتماد الإدارة القوائم المالية لإصدارها الى المجلس الإشرافي).

٧ تشمل الأحداث بعد فترة التقرير جميع الأحداث حتى التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو حدثت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الأرباح أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

الإثبات والقياس

الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات

٨ **يجب على المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.**

٩ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة سابقاً:

(أ) الحكم بعد فترة التقرير، في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حاليّ في نهاية فترة التقرير. وتُعدل المنشاة أي مخصص مُثبت سابقاً يتعلق بهذه الدعوى القضائية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو تُثبت مخصصاً جديداً. ولا تكتفي المنشأة بأن تُفصح فقط عن وجود التزام محتمل نظراً لأن الحكم يوفر أدلة إضافية يجب أن تُؤخذ في الحسبان، وفقاً للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) تَلقِّي معلومات بعد فترة التقرير تبين أن أصلاً ما قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط المُثبتة سابقاً لهذا الاصل، على سبيل المثال:

(١) عادةً يؤكد إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة التقرير أن العميل هبط تصنيفه الإئتماني في نهاية فترة التقرير؛

(٢) قد يقدم بيع مخزون بعد فترة التقرير دليلاً عن صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية فترة التقرير.

(ج) التحديد بعد فترة التقرير لتكلفة الأصول المُشتراة قبل نهاية فترة التقرير، أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

(د) التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة التزام حالي قانوني أو ضمني في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف").

(هـ) اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات

١٠ **لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.**

١١ من أمثلة الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. لا يتعلق الانخفاض في القيمة العادلة – عادة – بحالة الاستثمارات في نهاية فترة التقرير، ولكنه يعكس ظروفاً نشأت لاحقاً. وبناءً عليه، لا تعدل المنشأة المبالغ المُثبتة للاستثمارات في قوائمها المالية. وبالمثل، لا تقوم المنشأة بتحديث المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية فترة التقرير، رغم أنه قد يلزمها أن تقوم بإفصاح إضافي، بموجب الفقرة ٢١.

توزيعات الأرباح

١٢ **إذا أعلنت المنشأة بعد فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق الملكية (كما عُرِّفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض")، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.**

١٣ إذا أُعلن عن توزيعات أرباح بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإنه لا تُثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير، نظراً لعدم وجود التزام في ذلك الوقت. ويُفصح عن مثل توزيعات الأرباح هذه في الإيضاحات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية".

الاستمرارية

١٤ **لا يجوز للمنشأة أن تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا حددت الإدارة بعد فترة التقرير أنها تنوي إما أن تصفي المنشأة، أو توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.**

١٥ قد يبين تدهور النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد فترة التقرير الحاجة للأخذ في الحسبان ما إذا كان افتراض الاستمرارية لا يزال مناسباً. وإذا لم يعد افتراض الاستمرارية مناسباً، فإن الأثر سيكون شاملاً بحيث يتطلب هذا المعيار تغييراً جذرياً في أساس المحاسبة، وليس مجرد تعديل للمبالغ المثبتة بموجب الأساس الأصلي للمحاسبة.

١٦ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ إفصاحاتٍ مطلوبة إذا:

(أ) لم تُعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية؛ أو

(ب) كانت الإدارة على علم بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تلقى شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تنشأ الأحداث، أو الظروف التي تتطلب إفصاحاً بعد فترة التقرير.

الإفصـــاح

تاريخ الاعتماد للإصدار

١٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

١٨ من المهم للمستخدمين أن يعرفوا توقيت اعتماد القوائم المالية للإصدار، نظراً لأن القوائم المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير

١٩ **إذا حصلت المنشأة بعد فترة التقرير، على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، فإنه يجب عليها أن تُحدِّث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.**

٢٠ في بعض الحالات، يلزم المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات في قوائمها المالية لتعكس المعلومات الواردة بعد فترة التقرير، حتى ولو لم تؤثر المعلومات على المبالغ التي تثبتها في قوائمها المالية. فمثال للحاجة إلى تحديث الإفصاحات هو عندما يُتاح دليل بعد فترة التقرير على التزام محتمل كان موجوداً في نهاية فترة التقرير. فبالإضافة إلى الأخذ في الحسبان ما إذا كان ينبغي عليها أن تثبت أو تغير مخصصاً، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، فإن المنشأة تقوم بتحديث إفصاحاتها عن الالتزام المحتمل في ضوء ذلك الدليل.

أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات

٢١ **إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ومن ثم، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:**

(أ) طبيعة الحدث؛

(ب) تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

٢٢ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي - بشكل عام - تستوجب إفصاح:

(أ) تجميع رئيس لمنشآت بعد فترة التقرير (يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع المنشآت" إفصاحات محددة في مثل هذه الحالات)، أو استبعاد منشأة تابعة رئيسة؛

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة؛

(ج) مشتريات رئيسة لأصول، أو تصنيف أصول على أنها محتفظ بها للبيع، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة"، أو استبعادات أخرى لأصول، أو مصادرة أصول رئيسة من قبل الحكومة؛

(د) تدمير وحدة إنتاج رئيسة جراء حريق بعد فترة التقرير؛

(هـ) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسة، أو البدء في تنفيذها (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣٧)؛

(و) معاملات رئيسة على أسهم عادية، ومعاملات محتملة على أسهم عادية بعد فترة التقرير (يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم" من المنشأة أن تفصح عن وصف لمثل هذه المعاملات، باستثناء عندما تنطوي مثل هذه المعاملات على رسملة أو إصدارات أسهم مكافأة، أو تجزئة سهم، أو تجزئة عكسية للسهم، فإنه يُتطلب تعديلها جميعاً، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٣)؛

(ز) تغييرات كبيرة – بشكل غير عادي – في أسعار أصول، أو أسعار صرف عملة أجنبية، بعد فترة التقرير؛

(ح) التغييرات في معدلات الضريبة، أو قوانين الضريبة، التي تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد فترة التقرير، التي يكون لها أثر مهم على الأصول والالتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضريبة الدخل")؛

(ط) الدخول في ارتباطات مهمة أو التزامات محتملة، مثلاً، بإصدار ضمانات مهمة؛

(ي) البدء في دعوى تقاضى رئيسة تنشأ فقط عن أحداث وقعت بعد فترة التقرير.

تاريخ السريان

٢٣ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده، ويُشجع على التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على فترات تبدأ قبل أول يناير ٢٠٠٥، فيجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٣أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١١. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٢٣ب عدَل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" المُصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٩. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل في ١٩٩٩)

٢٤ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي" (المُنقح في ١٩٩٩).

معيار المحاسبة الدولي ١٢

"ضرائب الدخل"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر من غير أي تعديل.

ملاحظة: أصدرت الهيئة السعودية نسخة معدلة من معيار الزكاة الصادر عام ١٩٩٩، كما أصدرت رأيا فنيا حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة.

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. إن الموضوع الرئيس في المحاسبة عن ضرائب الدخل هو كيفية المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمستقبلية لـ:

(أ) الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول، أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات التي تم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة؛

(ب) المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التي يتم إثباتها في القوائم المالية للمنشأة.

يُعد متأصلاً عند إثبات أصل أو التزام كون المنشأة المعدة للتقرير تتوقع استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المحتمل أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار على الضريبة، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة (أصل ضريبة مؤجلة)، مع استثناءات محدودة معينة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن المعاملات والأحداث الأخرى ذاتها. وعليه، للمعاملات والأحداث الأخرى المثبتة ضمن الربح أو الخسارة، يتم -أيضاً- إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة ضمن الربح أو الخسارة. وللمعاملات والأحداث الأخرى التي يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة (إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو -بشكل مباشر- ضمن حقوق الملكية)، يتم -أيضاً- إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة خارج الربح أو الخسارة (إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو -بشكل مباشر- ضمن حقوق الملكية، على التوالي). وبالمثل، يؤثر إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة ضمن تجميع الأعمال على مبلغ الشهرة الناشئ ضمن تجميع الأعمال هذا أو مبلغ مكسب الشراء بسعر مُجز مثبت.

يتعامل هذا المعيار -أيضاً- مع إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن خسائر غير مستغلة لأغراض الضريبة أو إعفاءات ضريبية غير مستغلة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢ لأغراض هذا المعيار، فإن ضرائب الدخل تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. وتشمل ضرائب الدخل -أيضاً- ضرائب مثل الضرائب المستقطعة، المستحقة السداد من قبل منشأة تابعة، أو منشأة زميلة، أو ترتيب مشترك على التوزيعات على المنشأة المعدة للتقرير.

٣ [حذفت]

٤ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية") أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارات. ولكن، يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارات.

التعاريف

٥ **تم استخدام المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

الربح المحاسبي هو الربح أو الخسارة للفترة قبل طرح مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) هو الربح (الخسارة) لفترة، والذي يتم تحديده وفقاً للقواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والتي تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد عليه (ممكن استردادها).

مصروف الضريبة (دخل للضريبة) هو المبلغ المُجمع الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الحالية هي مبلغ ضرائب الدخل المستحق السداد (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) لفترة.

التزامات الضريبة المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة السداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

أصول الضريبة المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق ب:

(أ) الفروق المؤقتة الجائزة الحسم؛

(ب) الترحيل للأمام للخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة؛

(ج) الترحيل للأمام للإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

الفروق المؤقتة هي الفروق بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. قد تكون الفروق المؤقتة إما:

(أ) فروقاً مؤقتة خاضعة للضريبة، وهي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام؛ أو

(ب) فروقاً مؤقتة جائزة الحسم، والتي هي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام.

الأساس الضريبي لأصل أو التزام هو المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية.

٦ يتكون مصروف الضريبة (دخل الضريبة) من مصروف الضريبة الحالية (دخل الضريبة الحالية) ومصروف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).

الأساس الضريبي

٧ الأساس الضريبي لأصل هو المبلغ الذي سوف يكون جائز الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن الأساس الضريبي للأصل يساوي مبلغه الدفتري.

أمثلة

١ تكلفة ماكينة هي ١٠٠. ولأغراض الضريبة، فإن استهلاكا بمبلغ ٣٠ قد تم حسمه بالفعل في الفترتين الحالية والسابقة والتكلفة المتبقية جائزة الحسم في الفترات المستقبلية، تكون إما على أنها استهلاك أو من خلال الحسم عند الاستبعاد. الإيراد المتولد من خلال استخدام الماكينة يكون خاضعاً للضريبة، وأي مكسب من استبعاد الماكينة سوف يكون خاضعاً للضريبة وأي خسارة من الاستبعاد سوف تكون جائزة الحسم لأغراض الضريبة. الأساس الضريبي للماكينة هو ٧٠.

٢ المبلغ الدفتري للفائدة المستحقة التحصيل هو ١٠٠. سوف يخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. الأساس الضريبي للفائدة المستحقة التحصيل هو صفر.

٣ المبلغ الدفتري للمبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين هو ١٠٠. تم –بالفعل –إدراج الإيراد المتعلق بها ضمن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة). الأساس الضريبي للمبالغ التجارية المستحقة التحصيل ١٠٠.

٤ المبلغ الدفتري لتوزيعات الأرباح المستحقة التحصيل من منشأة تابعة هو ١٠٠. لا تخضع توزيعات الأرباح للضريبة. في الواقع، مجمل المبلغ الدفتري للأصل يكون جائز الحسم مقابل المنافع الاقتصادية. وتبعا لذلك فإن الأساس الضريبي لتوزيعات الأرباح المستحقة التحصيل هو ١٠٠.[أ]

٥ المبلغ الدفتري لقرض مستحق التحصيل هو ١٠٠. لن يكون لتسديد القرض آثار على الضريبة. الأساس الضريبي للقرض هو ١٠٠.

(أ) بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق مؤقت خاضع للضريبة. وهناك تحليل بديل وهو أن توزيعات الأرباح المستحقة التحصيل لها أساس ضريبي يساوي صفراً وأن معدل ضريبة يساوي صفراً يطبق على الفرق المؤقت الخاضع للضريبة البالغ ١٠٠. وفقاً لكلا التحليلين ليس هناك التزام ضريبة مؤجلة.

٨. الأساس الضريبي لالتزام هو مبلغه الدفتري، مطروحا منه أي مبلغ سوف يكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد الذي يتم استلامه مقدما، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج هو مبلغه الدفتري، مطروحا منه مبلغ أي إيراد سوف لا يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

أمثلة

١ تتضمن الالتزامات الحالية مصروفات مستحقة بمبلغ دفتري ١٠٠. يتم خصم المصروف المتصل بها لأغراض الضريبة على الأساس النقدي. الوعاء الضريبي للمصروفات المستحقة يساوي صفراً.

٢ تتضمن الالتزامات المتداولة إيراد فوائد محصلا مقدما بمبلغ دفتري ١٠٠. يتم إخضاع إيراد الفوائد ذي الصلة للضريبة على الأساس النقدي. الأساس الضريبي للفائدة التي تم الحصول عليها مقدما يساوي صفراً.

٣ تشمل الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة السداد بمبلغ دفتري ١٠٠. تم بالفعل حسم المصروف المتصل بها لأغراض الضريبة. الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة السداد هو ١٠٠.

٤ تشمل الالتزامات المتداولة غرامات وعقوبات مستحقة السداد بمبلغ دفتري ١٠٠. ولا يتم حسم الغرامات والعقوبات لأغراض الضريبة. الأساس الضريبي لمصروف الغرامات والعقوبات المستحق السداد هو ١٠٠.[أ]

٥ قرض مستحق الدفع له قيمة دفترية ١٠٠. لن يكون لسداد القرض آثار على الضريبة. الأساس الضريبي للقرض هو ١٠٠.

(أ) بموجب هذا التحليل، ليس هناك فرق مؤقت جائز الحسم. والتحليل البديل هو أن الغرامات والعقوبات المستحقة السداد لها أساس ضريبي يساوي صفراً وأن معدل ضريبة يساوي صفراً يطبق على الفرق المؤقت الجائز الحسم الناتج. وفقاً لكلا التحليلين، ليس هناك أصل ضريبة مؤجلة.

٩ بعض البنود يكون لها أساس ضريبي ولكنها ليست مثبتة على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، يتم إثبات تكاليف البحث على أنها مصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها على أنها حسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) حتى فترة لاحقة. الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً هو فرق مؤقت جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة.

١٠ عندما لا يكون الأساس الضريبي لأصل أو التزام واضحا بشكل فوري، فإنه من المفيد الأخذ في الحسبان المبدأ الأساس الذي يستند إليه هذا المعيار: وهو أنه يجب على المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة، إثبات التزام (أصل) ضريبة مؤجلة عندما يجعل استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصل أو التزام دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أقل) مما تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار على الضريبة. يوضح المثال ج الذي يتبع الفقرة ٥١أ الحالات التي يكون فيها من المفيد الأخذ في الحسبان هذا المبدأ الأساس، على سبيل المثال، عندما يعتمد الأساس الضريبي لأصل أو التزام على الطريقة المتوقعة للاسترداد أو التسوية.

١١ في القوائم المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الواردة في القوائم المالية الموحدة مع الأساس الضريبي المناسب. ويتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الاقرار الضريبي الموحد في تلك الأقاليم التي يتم فيها تقديم مثل هذا الاقرار. وفي أقاليم أخرى، يتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الاقرارات الضريبية لكل منشأة ضمن المجموعة.

إثبات التزامات الضريبة الحالية وأصول الضريبة الحالية

١٢ يجب إثبات الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة، بقدر ما لم يتم سداده، على أنها التزام. وإذا تجاوز المبلغ المسدد -بالفعل -فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ الواجب سداده لتلك الفترات، فإنه يجب إثبات الزيادة على أنها أصل.

١٣ يجب إثبات المنفعة المتعلقة بالخسارة لأغراض الضريبة، والتي يمكن ترحيلها –إلى الخلف –لاسترداد الضريبة الحالية لفترة سابقة، على أنها أصل.

١٤ عند استخدام خسارة لأغراض الضريبة لاسترداد ضريبة حالية لفترة سابقة، فإن المنشأة تثبت المنفعة على أنها أصل في الفترة التي تحدث فيها الخسارة لأغراض الضريبة نظراً لأنه من المحتمل أن تتدفق المنفعة إلى المنشأة ويمكن قياس المنفعة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

إثبات التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥ يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء القدر من التزام الضريبة المؤجلة الذي ينشأ عن:

(أ) الإثبات الأولي للشهرة؛ أو

(ب) الإثبات الأولي لأصل أو التزام في معاملة:

(١) ليست تجميع أعمال؛

(٢) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة.

ولكن، فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في ترتيبات مشتركة، فإن التزام الضريبة المؤجلة يجب إثباته وفقاً للفقرة ٣٩.

١٦ يُعد متأصلاً عند إثبات أصل أنه سيتم استرداد مبلغه الدفتري في شكل منافع اقتصادية تتدفق إلى المنشأة في الفترات المستقبلية. وعندما يتجاوز المبلغ الدفتري للأصل أساسه الضريبي، فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يتجاوز المبلغ الذي سيسمح به على أنه حسم لأغراض الضريبة. وهذا الفرق يُعد فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، والالتزام بدفع ضرائب الدخل الناتج في الفترات المستقبلية هو التزام ضريبة مؤجلة. وعند استرداد المنشأة للمبلغ الدفتري للأصل، فإن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سوف يُعكس وسوف يكون للمنشأة ربح خاضع للضريبة. وهذا يجعل من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية من المنشأة في شكل دفعات الضريبة. لذلك، يتطلب هذا المعيار إثبات جميع التزامات الضريبة المؤجلة، باستثناءات في حالات معينة موضحة في الفقرتين ١٥ و٣٩.

مثال

المبلغ الدفتري لأصل تكلفته ١٥٠ هو ١٠٠. مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة هو ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥٪.

الأساس الضريبي للأصل هو ٦٠ (تكلفة قدرها ١٥٠ يطرح منها مجمع استهلاك لأغراض الضريبة قدره ٩٠). لاسترداد المبلغ الدفتري ١٠٠، يجب على المنشأة كسب دخل خاضع للضريبة قدره ١٠٠، ولكنها ستكون قادرة –فقط – على حسم استهلاك لأغراض الضريبة قدره ٦٠. وتبعا لذلك، سوف تسدد المنشأة ضرائب دخل قدرها ١٠(٤٠ بمعدل ٢٥٪) عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. الفرق بين المبلغ الدفتري ١٠٠ والأساس الضريبي ٦٠ هو فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٤٠. لذلك، تثبت المنشأة التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٠ (٤٠ بمعدل ٢٥٪) يعبر عن ضرائب الدخل التي سوف تسددها عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في فترة ولكن يتم إدراجه في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف -غالباً - على أنها فروق توقيت. وفيما يلي أمثلة للفروق المؤقتة من هذا النوع والتي تُعد فروقاً مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) يُدرج إيراد الفائدة في الربح المحاسبي على أساس التحصيص الزمني، ولكن، في بعض الأقاليم، قد يُدرج في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيل النقد. ويكون الأساس الضريبي الذي يتم إثباته في قائمة المركز المالي لأي مبلغ مستحق التحصيل فيما يتعلق بمثل هذه الإيرادات صفراً نظراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة إلى أن يتم تحصيل النقد؛

(ب) الاستهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد يختلف عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسميات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات الحالية والسابقة. ينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الاستهلاك لأغراض الضريبة (إذا كان الاستهلاك لأغراض الضريبة أقل سرعة من الاستهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة)؛

(ج) قد تتم رسملة تكاليف التطوير ويتم استنفادها على مدى الفترات المستقبلية عند تحديد الربح المحاسبي ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة في الفترة التي فيها يتم تكبدها. ومثل تكاليف التطوير هذه لها أساس ضريبي يساوي صفراً نظراً لأنه قد تم حسمها –بالفعل – من الربح الخاضع للضريبة. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري لتكاليف التطوير وأساسها الضريبي البالغ صفراً.

١٨ تنشأ الفروق المؤقتة –أيضاً – عندما:

(أ) تُثبت الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي يتم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، ولكن لا يتم اجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة (أنظر الفقرة ١٩)؛ أو

(ب) يعاد تقويم الأصول ولا يتم اجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة (أنظر الفقرة ٢٠)؛ أو

(ج) تنشأ شهرة ضمن تجميع أعمال (أنظر الفقرة ٢١)؛ أو

(د) يختلف الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي عن مبلغه الدفتري الأولي، على سبيل المثال عندما تستفيد المنشأة من منح حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصول (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٣)؛ أو

(هـ) يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في منشآت تابعة أو فروع ومنشآت زميلة أو حصص في ترتيبات مشتركة مختلفاً عن الأساس الضريبي للاستثمار أو الحصة (أنظر الفقرات ٣٨-٤٥).

تجميع الأعمال

١٩ مع استثناءات محدودة، يتم إثبات الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي يتم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر الأسس الضريبية للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي يتم تحملها بعملية تجميع الأعمال، أو عندما تتأثر بشكل مختلف. فعلى سبيل المثال، عندما تتم زيادة المبلغ الدفتري لأصل إلى القيمة العادلة ولكن يظل الأساس الضريبي للأصل بالتكلفة بالنسبة للمالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة. إن التزام الضريبة المؤجلة الناتج يؤثر على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦).

الأصول المُسجلة بالقيمة العادلة

٢٠ تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تتطلب، بأن تسجل بعض الأصول بالقيمة العادلة أو أن يتم إعادة تقويمها (أنظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية") والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار". وفي بعض الأقاليم، تؤثر إعادة تقويم أصل أو إعادة عرض أخرى له إلى القيمة العادلة على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترة الحالية. ونتيجة لذلك، يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت. وفي أقاليم أخرى، لا تؤثر إعادة تقويم أصل أو إعادة عرضه على الربح الخاضع للضريبة في فترة إعادة التقويم أو إعادة العرض، وتبعا لذلك لا يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل. ومع ذلك، ينتج عن الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري تدفق خاضع للضريبة من المنافع اقتصادية إلى المنشأة وسوف يختلف المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. والفرق بين المبلغ الدفتري لأصل مُعاد تقويمه وأساسه الضريبي هو فرق مؤقت ينشأ عنه التزام أو أصل ضريبة مؤجلة. ويُعد هذا صحيحاً حتى ولو:

(أ) كانت المنشأة لا تنوي استبعاد الأصل. وفي مثل هذه الحالات، سيتم استرداد القيمة الدفترية للأصل المعاد تقويمها من خلال الاستخدام وسيولد هذا دخلا خاضعا للضريبة يتجاوز الاستهلاك الذي سيكون مسموحا به لأغراض الضريبة في الفترات المستقبلية؛ أو

(ب) يتم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من استبعاد الأصل في أصول مشابهة. وفي مثل هذه الحالات، ستصبح الضريبة -في النهاية- مستحقة السداد عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

الشهرة

٢١ يتم قياس الشهرة التي تنشأ ضمن تجميع أعمال على أنها الزيادة في البند (أ) عن البند (ب) فيما يلي:

(أ) مجموع:

(١) العوض المحول المقاس وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، الذي يتطلب عموما القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛ مع

(٢) المبلغ المثبت لأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛ مع

(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية التي كانت المنشأة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في المنشأة المستحوذ عليها، عندما ينجز تجميع أعمال على مراحل.

(ب) صافي المبالغ، في تاريخ الاقتناء، للأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها المقاسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بالتخفيضات في المبلغ الدفتري للشهرة على أنه مصروف جائز الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة. وعلاوة على ذلك، فإن تكلفة الشهرة، في مثل تلك الأقاليم، لا تكون -غالباً- جائزة الحسم عندما تستبعد المنشأة التابعة الأعمال المتعلقة بها. وفي مثل تلك الأقاليم، يكون للشهرة أساس ضريبي يساوي صفراً. وأي فرق بين المبلغ الدفتري للشهرة وأساسها الضريبي البالغ صفراً يعد فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة. ولكن، لا يسمح هذا المعيار بإثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج نظراً لأن الشهرة يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي وأن إثبات التزام الضريبة المؤجلة سيزيد من المبلغ الدفتري للشهرة.

٢١أ التخفيضات اللاحقة في التزام ضريبة مؤجلة، لم يتم إثباته نظراً لأنه نشأ عن الإثبات الأولي للشهرة، تعتبر -أيضاً- أنها تنشأ عن الإثبات الأولي للشهرة ولذلك لا يتم إثباتها وفقاً للفقرة ١٥(أ). فعلى سبيل المثال، إذا أثبتت المنشأة ضمن تجميع أعمال شهرة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة لها أساس ضريبي يساوي صفراً، فإن الفقرة ١٥(أ) تمنع المنشأة من إثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج. وإذا أثبتت المنشأة -لاحقا- خسارة هبوط بمبلغ ٢٠ وحدة عملة لتلك الشهرة، فإن مبلغ فرق الضريبة المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة يتم تخفيضه من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٨٠ وحدة عملة، مما ينتج عنه تخفيض في قيمة التزام الضريبة المؤجلة غير المثبت. ويعتبر -أيضاً- ذلك التخفيض في قيمة التزام الضريبة المؤجلة غير المثبت أنه مرتبط بالإثبات الأولي للشهرة ولذلك يمنع إثباته بموجب الفقرة ١٥(أ).

٢١ب يتم إثبات التزامات الضريبة المؤجلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالشهرة بقدر ما تكون غير ناشئة عن الإثبات الأولي للشهرة. فعلى سبيل المثال، إذا أثبتت المنشأة، ضمن تجميع أعمال، شهرة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة جائزة الحسم لأغراض الضريبة بمعدل ٢٠ في المائة للسنة اعتبارا من سنة الاستحواذ، فإن الأساس الضريبي للشهرة هو ١٠٠ وحدة عملة عند الإثبات الأولي و٨٠ وحدة عملة في نهاية سنة الاستحواذ. وإذا ظل المبلغ الدفتري للشهرة في نهاية سنة الاستحواذ دون تغيير بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة، فإنه ينشأ فرق ضريبي مؤقت بمبلغ ٢٠ وحدة عملة في نهاية تلك السنة. ونظراً لأن ذلك الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإثبات الأولي للشهرة، فإنه يتم إثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج.

الإثبات الأولي لأصل أو التزام

٢٢ قد ينشأ فرق مؤقت عن الإثبات الأولي لأصل أو التزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من تكلفة أصل أو كلها سوف لا تكون جائزة الحسم لأغراض ضريبية. تعتمد طريقة المحاسبة عن ذلك الفرق المؤقت على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الإثبات الأولي للأصل أو الالتزام:

(أ) ضمن تجميع أعمال، تثبت المنشأة أي التزام أو أصل ضريبة مؤجلة ويؤثر هذا على مبلغ الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مُجز الذي تثبته (أنظر الفقرة ١٩)؛

(ب) إذا كانت المعاملة تؤثر على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن المنشأة تثبت أي التزام أو أصل ضريبة مؤجلة وتثبت مصروف أو دخل الضريبة المؤجلة الناتج ضمن الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٥٩)؛

(ج) إذا كانت المعاملة ليست تجميع أعمال، ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة فإن المنشأة، في غياب الإعفاء المقدم بموجب الفقرتين ١٥ و٢٤، كانت ستثبت التزام أو أصل الضريبة المؤجلة الناتج وتعدل المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ. مثل هذه التعديلات ستجعل القوائم المالية أقل شفافية. لذلك، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بإثبات التزام أو أصل الضريبة المؤجلة الناتج لا عند الإثبات الأولي ولا لاحقا (أنظر المثال أدناه). علاوة على ذلك، فإن المنشأة لا تثبت التغيرات اللاحقة في التزام أو أصل الضريبة المؤجلة غير المثبت عندما يتم استهلاك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢(ج)

تنوي المنشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الإنتاجي البالغ خمس سنوات ثم تستبعده مقابل قيمة متبقية صفراً. معدل الضريبة ٤٠٪. لا يعد استهلاك الأصل جائز الحسم لأغراض الضريبة. عند الاستبعاد، لا يخضع أي مكسب رأسمالي للضريبة وأي خسارة رأسمالية لن تكون جائزة الحسم.

عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل، تكسب المنشأة دخلا خاضعا للضريبة بمبلغ ١،٠٠٠ وتدفع ضريبة قدرها ٤٠٠. لا تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة البالغ ٤٠٠ لأنه ناتج عن الإثبات الأولي للأصل.

في السنة التالية، يكون المبلغ الدفتري للأصل ٨٠٠. وعند كسبها للدخل الخاضع للضريبة البالغ ٨٠٠، فإن المنشأة ستدفع ضريبة بمبلغ ٣٢٠. لا تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة البالغ ٣٢٠نظراً لأنه ينتج عن الإثبات الأولي للأصل.

٢٣ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"، يصنف مصدر أداة مالية مركبة (على سبيل المثال، سند قابل للتحويل) مكون الالتزام للأداة على أنه التزام ومكون حقوق الملكية على أنه حقوق ملكية. في بعض الأقاليم، يكون الأساس الضريبي لمكون الالتزام عند الإثبات الأولي مساوياً للمبلغ الدفتري الأولي لمجموع مكوني الالتزام وحقوق الملكية. وينشأ ما ينتج من فرق مؤقت خاضع للضريبة بسبب الإثبات الأولي المنفصل لمكون حقوق الملكية عن مكون الالتزام. لذلك، لا ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ١٥(ب). وتبعا لذلك، تثبت المنشأة التزام الضريبة المؤجلة الناتج. ووفقاً للفقرة ٦١أ، يتم تحميل الضريبة المؤجلة –بشكل مباشر – على المبلغ الدفتري لمكون حقوق الملكية. ووفقاً للفقرة ٥٨، يتم إثبات التغيرات اللاحقة في التزام الضريبة المؤجلة ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف (دخل) ضريبة مؤجلة.

الفروق المؤقتة الجائزة الحسم

٢٤ **يجب أن يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الجائزة الحسم بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون مُتاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت الجائز الحسم مقابله، ما لم ينشأ أصل الضريبة المؤجلة عن الإثبات الأولي لأصل أو التزام ضمن معاملة:**

(أ) لا تُعد تجميع أعمال؛

(ب) لا تؤثر لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)، في وقت المعاملة.

وعلى الرغم من ذلك، فإنه يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٤٤، وذلك للفروق المؤقتة الجائزة الحسم المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة وفقاً للفقرة ٤٤.

٢٥ يُعد متأصلاً عند إثبات التزام أن المبلغ الدفتري سوف تتم تسويته في فترات مستقبلية من خلال تدفق موارد خارجة من المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. وعندما تتدفق الموارد من المنشأة، قد يكون جزءً من مبالغها أو كلها جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترة لاحقة للفترة التي يتم فيها إثبات الالتزام. في مثل هذه الحالات، يوجد فرق

مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي. وبناءً عليه، ينشأ أصل ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بضرائب الدخل التي سوف يكون من الممكن استردادها في الفترات المستقبلية عندما يسمح بحسم ذلك الجزء من الالتزام عند تحديد الربح الخاضع للضريبة. وبالمثل، إذا كان المبلغ الدفتري لأصل أقل من أساسه الضريبي، فإن الفرق ينشأ عنه أصل ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بضرائب الدخل التي سوف يكون من الممكن استردادها في الفترات المستقبلية.

مثال

تثبت المنشأة التزاما قدره ١٠٠ مقابل تكاليف ضمان المنتج مستحقة السداد. لأغراض الضريبة، لن تكون تكاليف ضمان المنتج جائزة الحسم حتى تدفع المنشأة المطالبات. معدل الضريبة هو ٢٥٪.

الأساس الضريبي للالتزام يساوي صفراً (مبلغ دفتري ١٠٠، مطروحاً منه المبلغ الذي سوف يكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية). وعند تسوية الالتزام مقابل مبلغه الدفتري، فإن المنشأة سوف تخفض ربحها المستقبلي الخاضع للضريبة بمبلغ ١٠٠، وتبعا لذلك تخفض دفعات ضريبتها المستقبلية بمبلغ ٢٥ (١٠٠ بمعدل ٢٥٪).

الفرق بين مبلغ دفتري قدره ١٠٠ والأساس الضريبي البالغ صفراً هو فرق مؤقت جائز الحسم قدره ١٠٠. لذلك، تثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة قدره ٢٥ (١٠٠ بمعدل ٢٥٪)، شريطة أن يكون من المحتمل أن تكسب المنشأة ربحا كافيا خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية لتستفيد من تخفيض في دفعات الضريبة.

٢٦ فيما يلي أمثله للفروق المؤقتة الجائزة الحسم التي ينتج عنها أصول ضريبة مؤجلة:

(أ) يمكن حسم تكاليف منفعة التقاعد عند تحديد الربح المحاسبي كلما تم أداء خدمة من قبل الموظف، ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة إما عندما يتم دفع الاشتراكات إلى صندوق من قبل المنشأة أو عندما تدفع المنشأة منافع التقاعد. يوجد فرق مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي، وعادة ما يكون الأساس الضريبي للالتزام يساوي صفراً. ينتج عن مثل هذا الفرق المؤقت الجائز الحسم أصل ضريبة مؤجلة نظراً لأن منافع اقتصادية سوف تتدفق إلى المنشأة في شكل حسم من الأرباح الخاضعة للضريبة عندما يتم دفع الاشتراكات أو منافع التقاعد؛

(ب) عند تحديد الربح المحاسبي يتم إثبات تكاليف البحث على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد لا يكون مسموحاً بها على أنها حسم حتى فترة لاحقة. ويعد الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي سوف تسمح به السلطة الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً على أنه فرق مؤقت جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة؛

(ج) مع استثناءات محدودة، تثبت المنشأة الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وعندما يتم إثبات التزام تم تحمله في تاريخ الاستحواذ ولكن لم يتم حسم التكاليف المتعلقة به عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة حتى فترة لاحقة، فإنه ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم والذي ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة. ينشأ أصل ضريبة مؤجلة -أيضاً- عندما تكون القيمة العادلة للأصل المقتنى القابل للتحديد أقل من أساسه الضريبي. وفي كلتا الحالتين، يؤثر أصل الضريبة المؤجلة الناتج على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦)؛

(د) قد يتم تسجيل أصول معينة بالقيمة العادلة، أو أنه قد تتم إعادة تقويمها، بدون إجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة (أنظر الفقرة ٢٠). ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم إذا تجاوز الأساس الضريبي للأصل مبلغه الدفتري.

مثال لتوضيح الفقرة ٢٦(ب)

تحديد الفرق المؤقت جائز الحسم في نهاية السنة الثانية:

اشترت المنشأة (أ) في بداية السنة الأولي أداة دين بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة تبلغ قيمتها الاسمية ١٠٠٠ وحدة عملة، مستحقة السداد عند انتهاء أجلها بعد خمس سنوات بمعدل فائدة يبلغ ٢٪ مستحقة الدفع في نهاية كل سنة. ويبلغ معدل الفائدة الفعلي ٢٪. وتقاس أداة الدين بالقيمة العادلة.

انخفضت القيمة العادلة لأداة الدين في نهاية السنة الثانية إلى ٩١٨ وحدة عملة بسبب زيادة معدل الفائدة السوقي إلى ٥٪. ومن المرجح بشكل عالٍ أن المنشأة (أ) سوف تحصل على كامل التدفق النقدي المتعاقد عليه إذا استمرت في ملكية أداة الدين.

ويخضع أي مكسب من أداة الدين للضريبة، وتحسم أي خسارة من أداة الدين لأغراض الضريبة، وذلك عند تحققهما. ويتم حساب المكسب أو الخسارة الناتجين عن بيع أداة الدين أو انتهاء أجلها لأغراض الضريبة باعتبارهما الفرق بين المبلغ المحصل والتكلفة الأصلية لأداة الدين.

وبناءً عليه، فإن الأساس الضريبي لأداة الدين هو تكلفتها الأصلية.

ينشأ عن الفرق بين المبلغ الدفتري لأداة الدين البالغ ٩١٨ وحدة عملة في قائمة المركز المالي للمنشأة (أ) وأساسه الضريبي البالغ ١٠٠٠ وحدة عملة فرق مؤقت جائز الحسم يبلغ ٨٢ وحدة عملة في نهاية السنة الثانية (انظر الفقرة ٢٠ والفقرة ٢٦(د))، بصرف النظر عما إذا كانت المنشأة (أ) سوف تتمكن من تحصيل المبلغ الدفتري لأداة الدين عن طريق البيع أو الاستخدام (أي من خلال استمرار الاحتفاظ بها وتحصيل التدفق النقدي المتعاقد عليه) أو من خلال كلا الأسلوبين.

وذلك لأن الفروق المؤقتة جائزة الحسم تمثل الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وبين أساسها الضريبي، والتي سينتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عندما يتم تحصيل المبلغ الدفتري للأصل، أو يتم تسوية المبلغ الدفتري للالتزام (انظر الفقرة ٥). وتحصل المنشأة (أ) على ما يعادل الحسم جائز الحسم للأساس الضريبي للأصل البالغ ١٠٠٠ وحدة عملة عند تحديدها للربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة).

٢٧ ينتج عن عكس الفروق المؤقتة الجائزة الحسم حسميات عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة للفترات المستقبلية. ولكن، المنافع الاقتصادية في شكل تخفيضات في دفعات الضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة -فقط - إذا كسبت أرباحاً كافية خاضعة للضريبة يمكن إجراء مقاصة بينها وبين التخفيضات. لذلك، تثبت المنشأة أصول ضريبة مؤجلة -فقط - عندما يكون من المحتمل أن أرباحاً خاضعة للضريبة سوف تكون متاحة بحيث يمكن استخدام الفروق المؤقتة الجائزة الحسم مقابلها.

٢٧أ عندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان سيتوفر لها ربح خاضع للضريبة سيتم في مقابله استخدام الفرق المؤقت جائز الحسم، فإنها تأخذ في الحسبان ما إذا كان النظام الضريبي يقيّد مصادر الأرباح الخاضعة للضريبة التي يتم في مقابلها القيام بالحسميات عند عكس الفرق المؤقت جائز الحسم. وإذا كان النظام الضريبي لا يفرض مثل ذلك التقييد، فإن المنشأة تقيّم الفرق المؤقت جائز الحسم بشكل جماعي مع كل فروقها المؤقتة جائز الحسم الأخرى. ومع ذلك، فإنه إذا كان النظام الضريبي يقيّد استخدام الخسائر بحيث يتم حسمها في مقابل دخل من نوع معين، فإن الفرق المؤقت جائز الحسم يتم تقييمه بشكل جماعي مع الفروق المؤقتة جائزة الحسم الأخرى من النوع المناسب فقط.

٢٨ من المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت الجائز الحسم مقابله عندما تكون هناك فروقاً مؤقتة كافية خاضعة للضريبة، تتعلق بالسلطة الضريبية نفسها والمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، يتوقع عكسها:

(أ) في نفس فترة العكس المتوقع للفرق المؤقت الجائز الحسم؛ أو

(ب) في الفترات التي يمكن فيها ترحيل -إلى الخلف أو إلى الأمام – خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة.

في مثل هاتين الحالتين، يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة في الفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة الجائزة الحسم.

٢٩ عندما يكون هناك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة غير كافية تتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، فإنه يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة بقدر ما يكون:

(أ) من المحتمل أنه سوف يكون لدى المنشأة ربح كاف خاضع للضريبة يتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها في نفس فترة عكس الفرق المؤقت الجائز الحسم (أو في الفترات التي يمكن فيها ترحيل -إلى الخلف أو إلى الأمام – خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة). وعند تقويم ما إذا كان سوف يكون لديها ربح كاف خاضع للضريبة في الفترات المستقبلية، فإن المنشأة:

(١) تقارن الفروق المؤقتة جائزة الحسم مع الربح المستقبلي الخاضع للضريبة الذي يستثني الحسميات الضريبية الناتجة من عكس تلك الفروق المؤقتة جائزة الحسم. وتظهر هذه المقارنة المدى الذي يكفي فيه ربح المنشأة المستقبلي الخاضع للضريبة لحسم المبالغ الناتجة من عكس تلك الفروق المؤقتة جائزة الحسم؛

(٢) تتجاهل المبالغ الخاضعة للضريبة الناشئة عن الفروق المؤقتة الجائزة الحسم التي يُتوقع نشوؤها في الفترات المستقبلية، نظراً لأن أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن هذه الفروق المؤقتة الجائزة الحسم سوف يتطلب في حد ذاته ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة لكي يتم استخدامه؛ أو

(ب) متاح للمنشأة فرص للتخطيط الضريبي سوف تنتج ربحاً خاضعاً للضريبة في الفترات المناسبة.

٢٩أ قد يتضمن تقدير الربح المستقبلي الخاضع للضريبة المحتمل بشكل عالٍ ما سيتم تحصيله من بعض أصول المنشأة بأكثر من مبلغها الدفتري إذا توفر ما يكفي من الأدلة بأنه من المحتمل بشكل عالٍ أن المنشأة سوف تحقق ذلك. فعلى سبيل المثال، وعندما يقاس الأصل بقيمته العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك من يكفي من الأدلة لاستنتاج أنه من المحتمل بشكل عالٍ أن المنشأة سوف تحصل أكثر من المبلغ الدفتري للأصل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تتوقع المنشأة أنها ستحتفظ بأداة دين بمعدل ثابت وتقوم بتحصيل التدفقات النقدية المتعاقد عليها.

٣٠ فرص التخطيط الضريبي هي تصرفات تتخذها المنشأة لإنتاج أو زيادة الدخل الخاضع للضريبة في فترة معينة قبل انقضاء ترحيل -إلى الأمام – لخسارة لأغراض الضريبة أو لإعفاء ضريبي. فعلى سبيل المثال، في بعض الأقاليم، قد يتم إنتاج أو زيادة الربح الخاضع للضريبة من خلال:

(أ) اختيار اخضاع دخل الفائدة للضريبة إما على أساس المحصل أو المستحق التحصيل؛

(ب) تأجيل المطالبة بحسميات معينة من الربح الخاضع للضريبة؛

(ج) بيع، وربما إعادة استئجار، أصول قد زادت قيمتها ولكن لم يتم تعديل الأساس الضريبي لها ليعكس مثل هذه الزيادة في قيمتها؛

(د) بيع أصل يولد دخلاً غير خاضع للضريبة (مثلاً، في بعض الأقاليم، سند حكومي) لشراء استثمار آخر يولد دخلاً خاضعاً للضريبة.

حيثما تُعجِّل فرص التخطيط الضريبي ربحاً خاضعاً للضريبة من فترة لاحقة إلى فترة أبكر، فإن الاستفادة من ترحيل -إلى الأمام - لخسارة لأغراض الضريبة أو لإعفاء ضريبي تظل تعتمد على وجود ربح مستقبلي خاضع للضريبة من مصادر أخرى غير الفروق المؤقتة الناشئة مستقبلا.

٣١ عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات المقدمة في الفقرتين ٣٥ و٣٦.

٣٢ [حذفت]

الشهرة

٣٢أ إذا كان المبلغ الدفتري للشهرة الناشئة ضمن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبي، فإنه ينشأ عن الفرق أصل ضريبة مؤجلة. يجب إثبات أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن الإثبات الأولي للشهرة على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع أعمال بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت الجائز الحسم مقابله.

الإثبات الأولي لأصل أو التزام

٣٣ إحدى الحالات التي ينشأ فيها أصل ضريبة مؤجلة عن الإثبات الأولي لأصل هي عندما يتم حسم منحة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بالأصل للوصول إلى المبلغ الدفتري للأصل ولكن، لأغراض الضريبة، لا يتم حسمها من المبلغ القابل للاستهلاك للأصل (بعبارة أخرى أساسه الضريبي)؛ ويكون المبلغ الدفتري للأصل أقل من أساسه الضريبي وينشأ عن هذا فرق مؤقت جائز الحسم. قد ينشأ -أيضاً -عن المنح الحكومية دخل مؤجل وفي هذه الحالة يُعد الفرق بين الدخل المؤجل وأساسه الضريبي البالغ صفراً فرقا مؤقتا جائز الحسم. ومهما كانت طريقة العرض التي تطبقها المنشأة، لا تثبت المنشأة أصل الضريبة المؤجلة الناتج، للسبب الوارد في الفقرة ٢٢.

الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة

٣٤ **يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة بسبب ترحيل -إلى الأمام - لخسائر لأغراض الضريبة غير مستغلة ولإعفاءات ضريبية غير مستغلة بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله.**

٣٥ تُعد ضوابط إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن ترحيل -إلى الأمام - لخسائر لأغراض الضريبة ولإعفاءات ضريبية غير مستغلة هي الضوابط نفسها لإثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة الجائزة الحسم. ولكن، يُعد وجود خسائر لأغراض الضريبة غير مستغلة دليلاً قوياً على أنه قد لا يُتاح ربح مستقبلي خاضع للضريبة. لذلك، عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، فإن المنشأة تثبت أصل ضريبة مؤجلة ناشئاً عن الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة - فقط - بقدر ما يكون للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة كافية أو يكون هناك دليلاً آخر مقنعاً على أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن للمنشأة استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله. وفي مثل هذه الحالات، فإن الفقرة ٨٢ تتطلب الإفصاح عن مبلغ أصل الضريبة المؤجلة وطبيعة الدليل الداعم لإثباته.

٣٦ عند تقويم احتمال أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله، تأخذ المنشأة في الحسبان الضوابط التالية:

(أ) ما إذا كان لدى المنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة كافية تتعلق بالسلطة الضريبية نفسها وبالمنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، والتي سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابلها قبل أن تنقضي؛

(ب) ما إذا كان من المحتمل أنه سوف يكون لدى المنشأة أرباح خاضعة للضريبة قبل أن تنقضي الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة تنتج من أسباب يمكن تمييزها والتي من غير المحتمل أن تتكرر؛

(د) ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متاحة للمنشأة (أنظر الفقرة ٣٠) والتي سوف تنتج ربحا خاضعاً للضريبة في الفترة التي يمكن فيها الاستفادة من الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

لا يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة، بقدر ما يكون من غير المحتمل أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو الإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابله.

إعادة تقويم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة

٣٧ في نهاية كل فترة تقرير، تعيد المنشأة تقويم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة. وتثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته -سابقاً- بقدر ما يكون قد أصبح من المحتمل أن ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة. فعلى سبيل المثال، فإن تحسنا في ظروف التجارة قد يزيد احتمال أن المنشأة سوف تكون قادرة على توليد ربح كاف خاضع للضريبة في المستقبل بحيث يستوفي أصل الضريبة المؤجلة ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. ومثال آخر هو عندما تعيد المنشأة تقويم أصول الضريبة المؤجلة في تاريخ تجميع أعمال أو لاحقا له (أنظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة

٣٨ تنشأ الفروق المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في الترتيبات المشتركة (وبالتحديد، نصيب المنشأة الأم أو المستثمرة من صافي أصول المنشأة التابعة، أو الفرع، أو المنشأة الزميلة أو المنشأة المستثمر فيها، بما في ذلك المبلغ الدفتري للشهرة) مختلفا عن الأساس الضريبي (الذي غالبا ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة، على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والترتيبات المشتركة بتوزيعها؛

(ب) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس المنشأة الأم ومنشأتها التابعة في بلدين مختلفين؛

(ج) تخفيض في المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

في القوائم المالية الموحدة، يمكن أن يكون الفرق المؤقت مختلفا عن الفرق المؤقت المرتبط بالاستثمار الوارد في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تسجل الاستثمار في قوائمها المالية المنفصلة بالتكلفة أو بالمبلغ المعاد تقويمه.

٣٩ **يجب على المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة، باستثناء قدر ما يتم استيفائه من كلا الشرطين التاليين:**

(أ) أن تكون المنشأة الأم، أو المنشأة المستثمرة، أو المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادر على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛

(ب) أن يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يتم عكسه في المستقبل المنظور.

٤٠ نظراً لأن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح لمنشأتها التابعة، فهي قادرة على التحكم في توقيت عكس الفروق المؤقتة المرتبطة بذلك الاستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن -أيضاً - عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية). وعلاوة على ذلك، فغالبا ما يكون من غير العملي تحديد مبلغ ضرائب الدخل التي ستكون مستحقة السداد عندما يتم عكس الفرق المؤقت. لذلك، عندما تكون المنشأة الأم قد قررت أن تلك الأرباح لن يتم توزيعها في المستقبل المنظور، لا تثبت المنشأة الأم التزام ضريبة مؤجلة. وتنطبق نفس الاعتبارات على الاستثمارات في الفروع.

٤١ يتم قياس الأصول والالتزامات غير النقدية للمنشأة بعملتها الوظيفية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ «آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية»). إذا تم تحديد ربح المنشأة الخاضع للضريبة أو خسارتها لأغراض الضريبة (وعليه الأساس الضريبي لأصولها والتزاماتها غير النقدية) بعملة مختلفة، فإنه تنشأ عن التغيرات في سعر الصرف فروق مؤقتة ينتج عنها التزام أو (بمراعاة الفقرة ٢٤) أصل ضريبة مؤجلة يتم إثباته. يتم تحميل الضريبة المؤجلة الناتجة على الربح أو الخسارة أو إضافتها إليه (أنظر الفقرة ٥٨).

٤٢ لا تسيطر المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة على تلك المنشأة و-عادة - لا تكون في وضع يمكنها من تحديد سياستها لتوزيع الأرباح. لذلك، وفي غياب اتفاقية تتطلب عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، تثبت المنشأة المستثمرة التزام ضريبة مؤجلة ناشئاً عن فروق مؤقتة خاضعة للضريبة مرتبطة باستثمارها في المنشأة الزميلة. وفي بعض الحالات، قد لا تكون المنشأة المستثمرة قادرة على تحديد مبلغ الضريبة الذي سيكون مستحق السداد إذا استردت تكلفة استثمارها في المنشأة الزميلة، ولكنها تستطيع تحديد أنه سيكون مساويا للحد الأدنى لمبلغ ما أو متجاوزاً له. وفي مثل هذه الحالات، فإن يتم قياس التزام الضريبة المؤجلة بهذا المبلغ.

٤٣ عادة، يتعامل الترتيب بين الأطراف في ترتيب مشترك مع توزيع الأرباح ويحدد ما إذا كانت القرارات بشأن مثل هذه الأمور تتطلب موافقة جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف. وعندما يستطيع المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة التحكم في توقيت توزيع نصيبه من أرباح الترتيب المشترك ويكون من المحتمل عدم توزيع نصيبه من الأرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يتم إثبات التزام ضريبة مؤجلة.

٤٤ يجب على المنشأة إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الجائزة الحسم الناشئة عن استثمارات في منشآت تابعة، وفروع، ومنشآت زميلة، وحصص في ترتيبات مشتركة، بقدر -وفقط بقدر- ما يكون من المحتمل أن:

(أ) الفرق المؤقت سوف يتم عكسه في المستقبل المنظور؛

(ب) ربحاً خاضع للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.

٤٥ عند اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة للفروق المؤقتة الجائزة الحسم المرتبطة باستثماراتها في المنشآت التابعة، والفروع، والمنشآت الزميلة، وحصصها في الترتيبات المشتركة، تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ٢٨ إلى ٣١.

القياس

٤٦ **يجب قياس التزامات (أصول) الضريبية الحالية للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع سداده إلى (استرداده من) السلطات الضريبية، باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي قد تم سَنَّها أو أنها أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.**

٤٧ **يجب قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها على الفترة عندما يتحقق الأصل أو تتم تسوية الالتزام، بالاستناد إلى معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي قد تم سَنَّها أو أنها أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.**

٤٨ يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة –عادة – باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي قد تم سَنَّها. ولكن، في بعض الأقاليم، يكون لإعلان الحكومة عن معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) الأثر الجوهري لسَنِّها بشكل فعلي، والذي قد يتبع الإعلانَ عنها بفترة تبلغ عدة أشهر. في هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

٤٩ عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي يُتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات التي يُتوقع أن تُعكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠ [حذفت]

٥١ **يجب أن يعكس قياس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار على الضريبة التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم بها، في نهاية فترة التقرير، استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصولها والتزاماتها.**

٥١أ في بعض الأقاليم، قد تؤثر الطريقة التي تسترد (تسوي) بها المنشأة المبلغ الدفتري لأصل (التزام) على أي من أو كلا من:

(أ) معدل الضريبة المطبق عندما تسترد (تسوي) المنشأة المبلغ الدفتري للأصل (الالتزام)؛

(ب) الأساس الضريبي للأصل (الالتزام).

في مثل هذه الحالات، تقيس المنشأة التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي المتفقين مع الطريقة المتوقعة للاسترداد أو للتسوية.

مثال أ

بند من بنود العقارات والآلات والمعدات له مبلغ دفتري ١٠٠ وأساس ضريبي ٦٠. سيتم تطبيق معدل ضريبة ٢٠٪ إذا تم بيع البند ويتم تطبيق معدل ضريبة ٣٠٪ على الدخل الآخر.

تثبت المنشأة التزام ضريبة مؤجلة قدره ٨ (٤٠ بمعدل ٢٠٪) إذا كانت تتوقع بيع البند دون مزيد من الاستخدام، وتثبت التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٢ (٤٠ بمعدل ٣٠٪) إذا كانت تتوقع الإبقاء على البند واسترداد مبلغه الدفتري من خلال الاستخدام.

مثال ب

بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكلفته ١٠٠ ومبلغه الدفتري ٨٠ تمت إعادة تقويمه إلى ١٥٠. لم يتم إجراء تعديل مُعادل لأغراض الضريبة. مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠٪. إذا تم بيع البند بأكثر من التكلفة، فإن مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة البالغ ٣٠ سوف يتم إدراجه في الدخل الخاضع للضريبة ولكن متحصلات البيع الزائدة عن التكلفة سوف لا تكون خاضعة للضريبة.

يبلغ الأساس الضريبي للبند ٧٠ وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٨٠. إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري من خلال استخدام البند، فيجب عليها توليد دخل خاضع للضريبة قدره ١٥٠، ولكن سيكون باستطاعتها- فقط - حسم استهلاك قدره ٧٠. وبناءً على هذا الأساس، هناك التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٤ (٨٠ بمعدل ٣٠٪). وإذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري من خلال بيع البند فورا مقابل متحصلات قدرها ١٥٠، فيتم حساب التزام الضريبة المؤجلة كما يلي:

	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	معدل الضريبة	التزام الضريبة المؤجلة
مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة	٣٠	٣٠٪	٩
المتحصلات الزائدة عن التكلفة	٥٠	صفر	-
الإجمالي	٨٠		٩

(إيضاح: وفقاً للفقرة ٦١أ يتم إثبات الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقويم ضمن الدخل الشامل الآخر)

مثال ج

المُعْطَيَات هي كما وردت في المثال ب، باستثناء أنه إذا تم بيع البند بأكثر من تكلفته، يتم إدراج مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة ضمن الدخل الخاضع للضريبة (الخاضع للضريبة بمعدل ٣٠٪) وسوف تخضع متحصلات البيع للضريبة بمعدل ٤٠٪، بعد حسم تكلفة معدلة بالتضخم قدرها ١١٠.

إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري من خلال استخدام البند، فيجب عليها توليد دخل خاضع للضريبة قدره ١٥٠، ولكن سيكون باستطاعتها -فقط - حسم استهلاك قدره ٧٠. وبناءً على هذا الأساس، يكون الأساس الضريبي ٧٠، وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٨٠ وهناك التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٤ (٨٠ بمعدل ٣٠٪)، كما ورد في مثال ب.

إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري من خلال بيع البند فورا مقابل متحصلات قدرها ١٥٠، سيكون باستطاعة المنشأة حسم التكلفة المربوطة بمؤشر قدرها ١١٠. وتخضع صافي المتحصلات وقدرها ٤٠ للضريبة بمعدل ٤٠٪. إضافة لذلك، يتم إدراج مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة وقدره ٣٠ ضمن الدخل الخاضع للضريبة ويخضع للضريبة بمعدل ٣٠٪. وبناءً على هذا الأساس، يكون الأساس الضريبي ٨٠ (١١٠ مطروحا منه ٣٠)، وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٧٠، وهناك التزام ضريبة مؤجلة قدره ٢٥ (٤٠ بمعدل ٤٠٪ زائداً ٣٠ بمعدل ٣٠٪). إذا لم يكن الأساس الضريبي واضحا- بشكل فوري - في هذا المثال، فقد يكون من المفيد الأخذ في الحسبان المبدأ الأساس الوارد في الفقرة ١٠.

(إيضاح: وفقاً للفقرة ٦١أ يتم إثبات التزام الضريبة المؤجلة الإضافي الذي ينشأ عن إعادة التقويم ضمن الدخل الشامل الآخر)

٥١ب إذا نشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن أصل غير قابل للاستهلاك يتم قياسه باستخدام نموذج إعادة التقويم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يعكس الآثار على الضريبة لاسترداد المبلغ الدفتري للأصل غير القابل للاستهلاك من خلال البيع، بغض النظر عن أساس قياس المبلغ الدفتري لذلك الأصل. وبناءً عليه، إذا حدد نظام الضريبة معدل ضريبة ينطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المشتق من بيع أصل يختلف عن معدل الضريبة المنطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المشتق من استخدام أصل، فيطبق المعدل الأول عند قياس التزام أو أصل الضريبة المؤجلة المتعلق بأصل غير قابل للاستهلاك.

٥١ج إذا نشأ التزام أو أصل ضريبة مؤجلة عن عقار استثماري يقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري سوف يتم استرداده من خلال البيع. وبناءً عليه، مالم يتم دحض الافتراض، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يعكس الآثار على الضريبة لاسترداد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري -بشكل كامل - من خلال البيع. ويتم دحض هذا الافتراض إذا كان العقار الاستثماري قابلاً للاستهلاك ويحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في العقار الاستثماري مع الوقت، وليس من خلال البيع. وإذا تم دحض الافتراض، يجب اتباع متطلبات الفقرتين ٥١ و٥١أ

مثال يوضح الفقرة ٥١ج

عقار استثماري تكلفته ١٠٠ وقيمته العادلة ١٥٠. يتم قياسه باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠. يتكون العقار الاستثماري من أرض تكلفتها ٤٠ وقيمتها العادلة ٦٠ ومبنى تكلفته ٦٠ وقيمته العادلة ٩٠. العمر الانتاجي للأرض غير محدود.

مجمع الاستهلاك للمبنى لأغراض الضريبة ٣٠. التغيرات غير المحققة في القيمة العادلة للعقار الاستثماري لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة. إذا تم بيع العقار الاستثماري بأكثر من التكلفة، سيتم إدراج عكس مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة والبالغ ٣٠ ضمن الربح الخاضع للضريبة ويخضع للضريبة بمعدل الضريبة العادي البالغ ٣٠٪. ولمتحصلات المبيعات الزائدة عن التكلفة، يحدد نظام الضريبة معدلات ضريبة بمعدل ٢٥٪ للأصول المحتفظ بها لأقل من سنتين ومعدل ٢٠٪ للأصول المحتفظ بها لسنتين أو أكثر.

نظراً لأنه يتم قياس العقار الاستثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المنشأة سوف تسترد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري –بشكل كامل – من خلال البيع. إذا لم يتم دحض ذلك الافتراض، فإن الضريبة المؤجلة تعكس الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري –بشكل كامل – من خلال البيع، حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن تكسب دخل إيجار من العقار قبل البيع.

يكون الأساس الضريبي للأرض إذا تم بيعها ٤٠ ويكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٢٠ (٦٠–٤٠). يكون الأساس الضريبي للمبنى إذا تم بيعه ٣٠ (٦٠–٣٠) ويكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٦٠ (٩٠– ٣٠). نتيجة لذلك، يكون إجمالي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المتعلق بالعقار الاستثماري ٨٠ (٢٠+٦٠).

وفقاً للفقرة ٤٧، فإن معدل الضريبة هو المعدل المتوقع تطبيقه على الفترة عندما يتحقق العقار الاستثماري. وعليه، يتم حساب التزام الضريبة المؤجلة الناتج كما يلي، إذا كانت المنشأة تتوقع بيع العقار بعد الاحتفاظ به لأكثر من سنتين:

	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	معدل الضريبة	التزام الضريبة المؤجلة
مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة	٣٠	٣٠٪	٩
المتحصلات الزائدة عن التكلفة	٥٠	٢٠٪	١٠
الإجمالي	٨٠		١٩

يُتبع...

مثال يوضح الفقرة ٥١ج

إذا كانت المنشأة تتوقع بيع العقار بعد الاحتفاظ به لأقل من سنتين، يتم تعديل الحساب أعلاه لتطبيق معدل ضريبة ٢٥٪ بدلا من ٢٠٪، على المتحصلات الزائدة عن التكلفة.

وإذا كانت المنشأة، بدلا من ذلك، تحتفظ بالمبنى ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك –ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في المبني مع الوقت، بدلا من خلال البيع، فإنه يتم دحض هذا الافتراض للمبنى.

ولكن الأرض غير قابلة للاستهلاك. لذلك، فإن افتراض الاسترداد من خلال البيع لا يتم دحضه للأرض. ويترتب على ذلك، أن التزام الضريبة المؤجلة يعكس الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للمبنى من خلال الاستخدام والمبلغ الدفتري للأرض من خلال البيع.

يكون الأساس الضريبي للمبنى إذا تم استخدامه ٣٠(٣٠–٦٠) وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٦٠ (٣٠–٩٠)، ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٨ (٦٠ بمعدل ٣٠٪).

يكون الأساس الضريبي للأرض إذا تم بيعها ٤٠ وهناك فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٢٠ (٦٠–٤٠)، ينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة قدره ٤ (٢٠ بمعدل ٢٠٪).

نتيجة لذلك، إذا تم دحض افتراض الاسترداد من خلال البيع للمبنى، فإن التزام الضريبة المؤجلة المتعلق بالعقار الاستثماري يكون ٢٢ (١٨ + ٤).

٥١د ينطبق الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة ٥١ج -أيضاً- عندما ينشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن قياس عقار استثماري ضمن تجميع أعمال إذا كانت المنشأة سوف تستخدم نموذج القيمة العادلة عندما تقيس ذلك العقار الاستثماري لاحقا.

٥١هـ لا تغير الفقرات ٥١ب-٥١د المتطلبات بتطبيق المبادئ الواردة في الفقرات ٢٤-٣٣ (الفروق المؤقتة الجائزة الحسم) والفقرات ٣٤-٣٦ (الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة) من هذا المعيار عند إثبات وقياس أصول الضريبة المؤجلة.

٥٢ [نقلت وأُعيد ترقيمها ٥١أ]

٥٢أ في بعض الأقاليم، تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد بمعدل أعلى أو اقل إذا تم سداد جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح لحملة أسهم المنشأة. وفي بعض الأقاليم الأخرى، قد تكون ضرائب الدخل من الممكن استردادها أو مستحقة السداد إذا تم سداد جزء من صافي الربح أو الأرباح المبقاة أو كلها على أنها توزيعات أرباح لحملة أسهم المنشأة. وفي هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة بمعدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ب في الحالات الموضحة في الفقرة ٥٢أ، يتم إثبات آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل عندما يتم إثبات التزام بسداد توزيعات الأرباح. ترتبط آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل -بشكل مباشر- بمعاملات أو أحداث سابقة أكثر من ارتباطها بالتوزيعات على الملاك. لذلك، يتم إثبات آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل ضمن الربح أو الخسارة للفترة كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٥٨ باستثناء ذلك القدر من آثار توزيعات الأرباح على ضريبة الدخل التي تنشأ عن الحالات الموضحة في الفقرة ٥٨(أ) و(ب).

مثال يوضح الفقرتين ٥٢أ و٥٢ب

يتعامل المثال التالي مع قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة لمنشأة تقع في نطاق إقليم حيث تكون ضرائب الدخل فيها مستحقة السداد بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠٪) مع وجود مبلغ يمكن استرداده عندما يتم توزيع الأرباح. معدل الضريبة على الأرباح الموزعة هو ٣٥٪. وفي نهاية فترة التقرير، ٣١ ديسمبر ٢٠×١، لا تثبت المنشأة التزاماً بتوزيعات الأرباح المقترحة أو المُعلن عنها بعد فترة التقرير. ونتيجة لذلك، لا يتم إثبات توزيعات أرباح في سنة ٢٠×١ الدخل الخاضع للضريبة لسنة ٢٠×١ هو ١٠٠،٠٠٠. وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لسنة ٢٠×١ هو ٤٠،٠٠٠.

تثبت المنشأة التزام ضريبة حالية ومصروف ضريبة دخل حالية قدره ٥٠،٠٠٠. لا يتم إثبات أصل للمبلغ الذي يحتمل أن يكون من الممكن استرداده كنتيجة لتوزيعات الأرباح المستقبلية. وتثبت المنشأة –أيضاً– التزام ضريبة مؤجلة ومصروف ضريبة مؤجلة قدره ٢٠،٠٠٠ (٤٠،٠٠٠ بمعدل ٥٠٪) يعبر عن ضرائب الدخل التي سوف تسددها المنشأة عندما تسترد أو تسوي المبالغ الدفترية لأصولها والتزاماتها بالاستناد إلى معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

لاحقاً، في ١٥ مارس ٢٠×٢ تثبت المنشأة توزيعات أرباح قدرها ١٠،٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة على أنها التزام.

في ١٥ مارس ٢٠×٢، تثبت المنشأة استرداد ضرائب دخل بمبلغ ١،٥٠٠ (١٥٪ من توزيعات الأرباح المثبتة على أنها التزام) على أنه أصل ضريبة حالية وتخفيض لمصروف ضريبة الدخل الحالية لسنة ٢٠×٢.

٥٣ **لا يجوز خصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة**

٥٤ يتطلب التحديد –الذي يمكن الاعتماد عليه– لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة على أساس مخصوم جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت. وفي العديد من الحالات فإن مثل هذه الجدولة تكون غير عملية أو معقدة للغاية. لذلك، فإنه من غير المناسب المطالبة بخصم أصول أو التزامات الضريبة المؤجلة. وفي حالة السماح، وليس في حالة المطالبة، سينتج عن الخصم أصول والتزامات ضريبة مؤجلة لن تكون قابلة للمقارنة بين المنشآت. لذلك، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يسمح بخصم أصول والتزامات الضريبة المؤجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى المبلغ الدفتري لأصل أو التزام. و ينطبق هذا حتى عندما يتم تحديد المبلغ الدفتري في حد ذاته على أساس مخصوم، على سبيل المثال كما في حالة التزامات منفعة التقاعد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ «منافع الموظف»).

٥٦ **يجب إعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة تقرير. ويجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة بقدر ما لم يعد من المحتمل أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يسمح بالاستفادة من منفعة جزء من أصل الضريبة المؤجلة هذا أو كله. ويجب عكس أي تخفيض مثل هذا بقدر ما يصبح من المحتمل أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً.**

إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ تتفق المحاسبة عن آثار معاملة أو حدث آخر على الضريبة الحالية والمؤجلة مع المحاسبة عن المعاملة أو الحدث نفسه. تطبق الفقرات ٥٨ إلى ٦٨ج هذا المبدأ.

بنود يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة

٥٨ **يجب إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة على أنها دخل أو مصروف وإدراجها ضمن الربح أو الخسارة للفترة، باستثناء القدر من الضريبة الذي ينشأ عن:**

(أ) معاملة أو حدث يتم إثباتها، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو –بشكل مباشر- ضمن حقوق الملكية (أنظر الفقرات ٦١أ-٦٥)؛ أو

(ب) تجميع أعمال (بخلاف الاستحواذ من قبل منشأة استثمارية، كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، على منشأة تابعة يُتطلب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) (أنظر الفقرات ٦٦-٦٨).

٥٩ تنشأ معظم التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة حيثما يتم إدراج الدخل أو المصروف في الربح المحاسبي في فترة ما، ولكن يتم إدراجه في الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) في فترة مختلفة. يتم إثبات الضريبة المؤجلة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة. والأمثلة على ذلك عندما:

(أ) يتم استلام متأخرات فائدة، أو رسم امتياز أو إيراد توزيع الأرباح، ويتم إدراجها في الربح المحاسبي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس"، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، بحسب ما هو ملائم، ولكن يتم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) على أساس نقدي؛

(ب) تتم رسملة تكاليف الأصول غير الملموسة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ويتم استنفادها ضمن الربح أو الخسارة، ولكن يتم حسمها لأغراض الضريبة عندما يتم تكبدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ الدفتري لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير في مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة. قد ينتج ذلك، على سبيل المثال، عن:

(أ) تغير في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة؛ أو

(ب) إعادة تقويم إمكانية استرداد أصول ضريبية مؤجلة؛ أو

(ج) تغير في الطريقة المتوقعة لاسترداد الأصل.

يتم إثبات الضريبة المؤجلة الناتجة ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء القدر منها الذي يكون متعلقا ببنود تم إثباتها -سابقاً - خارج الربح أو الخسارة (أنظر الفقرة ٦٣).

بنود يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة

٦١ [حُذفت]

٦١أ **يجب إثبات الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة خارج الربح أو الخسارة إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود يتم إثباتها، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة. لذلك، فإن الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة التي تتعلق ببنود يتم إثباتها في نفس الفترة أو فترة مختلفة**

(أ) ضمن الدخل الشامل الآخر: يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٦٢).

(ب) بشكل مباشر -ضمن حقوق الملكية: يجب إثباتها -بشكل مباشر - ضمن حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٦٢أ).

٦٢ تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي، أو تسمح، بإثبات بنود معينة ضمن الدخل الشامل الآخر. من أمثلة هذه البنود:

(أ) تغير في المبلغ الدفتري الذي ينشأ عن إعادة تقويم للعقارات والآلات والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦)؛

(ب) [حذفت]

(ج) فروق أسعار الصرف التي تنشأ عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢١).

(د) [حذفت]

٦٢أ تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي أو تسمح، بإضافة بنود معينة أو تحميلها -بشكل مباشر- على حقوق الملكية. من أمثلة هذه البنود:

(أ) تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة ناتج إما عن تغيير في السياسة المحاسبية التي يتم تطبيقها -بأثر رجعي- أو تصحيح خطأ (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")؛

(ب) المبالغ التي تنشأ عن الإثبات الأولي لمكون حقوق الملكية لأداة مالية مركبة (أنظر الفقرة ٢٣).

٦٣ في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الحالية والمؤجلة التي تتعلق ببنود مثبتة خارج الربح أو الخسارة (إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو -بشكل مباشر- ضمن حقوق الملكية). وقد تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما:

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي يخضع به مكون معين للربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للضريبة؛ أو

(ب) يؤثر تغير في معدل الضريبة أو قواعد الضريبة على أصل أو التزام الضريبة المؤجلة المتعلق (كلياً أو جزئياً) ببند تم إثباته -سابقاً- خارج الربح أو الخسارة؛ أو

(ج) تقرر المنشأة أن أصل ضريبة مؤجلة ينبغي إثباته، أو أنه لم يعد ينبغي إثباته كلياً، وأن أصل الضريبة المؤجلة يتعلق (كلياً أو جزئياً) ببند تم إثباته -سابقاً- خارج الربح أو الخسارة.

في مثل هذه الحالات، تستند الضريبة الحالية والمؤجلة على البنود التي يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة إلى تخصيص تناسبي معقول للضريبة الحالية والمؤجلة للمنشأة في نطاق السلطة الضريبية المعنية، أو إلى طريقة أخرى تحقق تخصيصا أكثر مناسبة في ظل الظروف القائمة.

٦٤ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٦ ما إذا كان ينبغي على المنشأة أن تحول كل سنة مبلغاً من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة يساوي الفرق بين الاستهلاك أو الاستنفاد لأصل مُعاد تقويمه والاستهلاك أو الاستنفاد المستند إلى تكلفة ذلك الأصل. إذا كانت المنشأة تقوم بمثل هذا التحويل، فإن المبلغ المحول يكون بالصافي بعد طرح أي ضريبة مؤجلة ذات علاقة. وتنطبق اعتبارات مشابهة على التحويلات التي تتم عند استبعاد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

٦٥ عند إعادة تقويم أصل لأغراض الضريبة وترتبط إعادة التقويم تلك بإعادة تقويم محاسبي لفترة أبكر، أو بذلك الذي يُتوقع أن يتم أجراؤه في فترة مستقبلية، يتم إثبات الآثار الضريبية لكل من إعادة تقويم الأصل وتعديل الأساس الضريبي ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترات التي تحدث فيها. ولكن، إذا لم تكن إعادة التقويم لأغراض الضريبة ترتبط بإعادة تقويم محاسبي لفترة أبكر، أو بذلك الذي يُتوقع أن يتم أجراؤه في فترة مستقبلية، يتم إثبات الآثار الضريبية لتعديل الأساس الضريبي ضمن الربح أو الخسارة.

٦٥أ عندما تسدد المنشأة توزيعات أرباح إلى حملة أسهمها، قد تكون مطالبة بسداد جزء من توزيعات الأرباح إلى السلطات الضريبية نيابة عن حملة الأسهم. وفي العديد من الأقاليم، يشار إلى هذا المبلغ على أنه ضريبة مستقطعة. ويتم تحميل مثل هذا المبلغ المسدد أو المستحق السداد إلى السلطات الضريبية على حقوق الملكية على أنه جزء من توزيعات الأرباح.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن تجميع الأعمال

٦٦ كما تم توضيحه في الفقرتين ١٩ و٢٦(ج)، قد تنشأ فروق مؤقتة ضمن تجميع أعمال. ووفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، تثبت المنشأة أي أصول ضريبة مؤجلة ناتجة (بقدر ما تكون مستوفية لضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٤) أو التزامات ضريبة مؤجلة ناتجة على أنها أصول قابلة للتحديد والتزامات في تاريخ الاستحواذ. وتبعا لذلك، تؤثر أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة تلك على مبلغ الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مُجز الذي تثبته المنشأة. ولكن وفقاً للفقرة ١٥(أ)، لا تثبت المنشأة التزامات الضريبة المؤجلة التي تنشأ عن الإثبات الأولي للشهرة.

٦٧ كنتيجة لتجميع الأعمال، قد يتغير احتمال تحقق أصل ضريبة مؤجلة يخص المنشأة المستحوذة قبل الاستحواذ. وقد تأخذ المنشأة المستحوذة في الحسبان أنه من المحتمل أنها سوف تسترد أصل الضريبة المؤجلة الخاص بها الذي لم يتم إثباته قبل تجميع الأعمال. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة المستحوذة قادرة على استغلال منفعة خسائرها لأغراض الضريبة غير المستغلة مقابل الربح المستقبلي الخاضع للضريبة للمنشأة المستحوذ عليها. وبدلا من ذلك، ونتيجة لتجميع الأعمال فقد لا يعود من المحتمل أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة. وفي مثل هذه الحالات، تثبت المنشأة المستحوذة تغيرا في أصل الضريبة المؤجلة في فترة تجميع الأعمال، ولكنها لا تدرجه على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال. لذلك، لا تأخذه المنشأة المستحوذة في الحسبان عند قياس الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مُجز الذي تثبته ضمن تجميع الأعمال.

٦٨ قد لا تستوفي المنفعة المحتملة من ترحيل -إلى الأمام – لخسارة لأغراض ضريبة الدخل أو أصول ضريبة مؤجلة أخرى للمنشأة المستحوذ عليها ضوابط الإثبات المنفصل عندما تتم المحاسبة -بشكل أولي – عن تجميع الأعمال، ولكنها قد تتحقق لاحقا. ويجب على المنشأة إثبات منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة التي تحققها بعد تجميع الأعمال كما يلي:

(أ) يجب استخدام منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة والمُثبتة ضمن فترة القياس، التي تنتج من معلومات جديدة بشأن حقائق وظروف كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ، في تخفيض المبلغ الدفتري لأي شهرة متعلقة بذلك الاستحواذ. وإذا كان المبلغ الدفتري لتلك الشهرة صفرا، فإنه يجب إثبات أي منافع ضريبة مؤجلة متبقية ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) يجب إثبات جميع منافع الضريبة المؤجلة المُقتناة الأخرى المتحققة ضمن الربح أو الخسارة (أو خارج الربح أو الخسارة، إذا كان هذا المعيار يتطلب ذلك).

الضريبة الحالية والمؤجلة الناشئة عن معاملات الدفع على أساس السهم

٦٨أ في نطاق بعض السلطات الضريبية، تحصل المنشأة على حسم ضريبي (أي مبلغ جائز الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) يتعلق بالمكافأة التي تدفع في شكل أسهم، أو خيارات أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. قد يختلف مبلغ الحسم الضريبي ذلك عن مصروف المكافأة المُجمع المتعلق به، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. فعلى سبيل المثال، في بعض الأقاليم، يمكن للمنشأة أن تثبت مصروفا مقابل استهلاك خدمات الموظف المُستلمة على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم الممنوحة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، ولا تحصل على حسم ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، مع قياس الحسم الضريبي بالاستناد إلى سعر سهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

٦٨ب كما هو الحال مع تكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و٢٦(ب) من هذا المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظف المُستلمة حتى تاريخه (وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية)، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً، يُعد فرقاً مؤقتاً جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة. إذا كان المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، فإنه يجب تقديره، بالاستناد إلى المعلومات المتاحة في نهاية الفترة. فعلى سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي سوف تسمح به السلطات الضريبية على أنه حسم في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر سهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت الجائز الحسم ينبغي أن يستند إلى سعر سهم المنشأة في نهاية الفترة.

٦٨ج كما ورد في الفقرة ٦٨أ، قد يختلف مبلغ الحسم الضريبي (أو الحسم الضريبي المستقبلي المُقدر، المُقاس وفقاً للفقرة ٦٨ب) عن مصروف المكافأة المُجمع المتعلق به. وتتطلب الفقرة ٥٨ من المعيار أنه ينبغي إثبات تلك الضريبة الحالية والمؤجلة على أنها دخل أو مصروف وإدراجها ضمن الربح أو الخسارة للفترة، باستثناء القدر من الضريبة الذي ينشأ عن (أ) معاملة أو حدث يتم إثباته، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، أو (ب) تجميع أعمال (بخلاف الاستحواذ من قبل منشأة استثمارية على منشأة تابعة يُتطلب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). وإذا تجاوز مبلغ الحسم الضريبي (أو الحسم الضريبي المستقبلي المُقدر) مبلغ مصروف المكافأة المُجمع المتعلق به، فإن هذا يشير إلى أن الحسم الضريبي لا يتعلق –فقط – بمصروف المكافأة ولكنه يتعلق –أيضاً – ببند من بنود حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، ينبغي إثبات الزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة المرتبطة به -بشكل مباشر – ضمن حقوق الملكية.

العرض

أصول الضريبة والتزامات الضريبة

٦٩– ٧٠ [حذفت]

المقاصة

٧١ **يجب على المنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية إذا، وفقط إذا، كانت المنشأة:**

(أ) **لديها حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين المبالغ المثبتة؛**

(ب) **تنوي إما التسوية على أساس صافٍ، أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن معا.**

٧٢ على الرغم من أنه يتم إثبات أصول والتزامات الضريبة الحالية وقياسها –بشكل منفصل – إلا أنه تتم المقاصة بينهما في قائمة المركز المالي مع مراعاة ضوابط مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية والواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وعادة ما سيكون للمنشأة حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين أصل ضريبة حالية والتزام ضريبة حالية عندما يكونان متعلقين بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية وتسمح السلطة الضريبية للمنشأة بأداء أو استلام صافٍ في دفعة واحدة.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، تتم المقاصة بين أصل ضريبة حالية لإحدى المنشآت ضمن المجموعة والتزام ضريبة حالية لمنشأة اخرى ضمن المجموعة إذا، وفقط إذا، كان للمنشأتين المعنيتين حق واجب النفاذ قانونا في أداء أو استلام صافٍ في دفعة واحدة وتنوي المنشأتان أداء أو استلام مثل صافي الدفعة هذه أو استرداد الأصل وسداد الالتزام في آن معا.

٧٤ **يجب على المنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة إذا، وفقط إذا:**

(أ) كان للمنشأة حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية مقابل التزامات الضريبة الحالية؛

(ب) كانت أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية إما على:

(١) المنشأة الخاضعة للضريبة نفسها؛ أو

(٢) منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما تسوية التزامات وأصول الضريبة الحالية على أساس صافٍ، أو تحقيق الأصول وتسوية الالتزامات في آن معا، في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسوية أو استرداد مبالغ مهمة من التزامات أو أصول ضريبة مؤجلة.

٧٥ لتجنب الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المنشأة إجراء مقاصة بين أصل ضريبة مؤجلة والتزام ضريبة مؤجلة لنفس المنشأة الخاضعة للضريبة إذا، وفقط إذا، كانا يتعلقان بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية وكان للمنشأة حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية.

٧٦ في حالات نادرة، قد يكون للمنشأة حق واجب النفاذ قانونا في إجراء المقاصة، والنية في تسوية الصافي لبعض الفترات ولكن ليس للأخرى. وفي مثل هذه الحالات النادرة، قد تكون الجدولة التفصيلية مطلوبة لتحديد - بطريقة يمكن الاعتماد عليها – ما إذا كان التزام الضريبة المؤجلة لمنشأة خاضعة للضريبة سينتج عنه زيادة دفعات الضريبة في نفس الفترة التي سينتج فيها عن أصل ضريبة مؤجلة لمنشأة أخرى خاضعة للضريبة انخفاض الدفعات من قبل تلك المنشأة الثانية الخاضعة للضريبة.

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية

٧٧ **يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.**

٧٧أ [حذفت]

فروق أسعار الصرف على التزامات أو أصول الضريبة الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إثبات بعض فروق أسعار الصرف على أنها دخل أو مصروف ولكنه لا يحدد أين ينبغي عرض مثل هذه الفروق في قائمة الدخل الشامل. وبناءً عليه، فعند إثبات فروق أسعار الصرف على التزامات أو أصول الضريبة الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل الشامل، فإنه يمكن تصنيف مثل هذه الفروق على أنها مصروف (دخل) ضريبة مؤجلة إذا تم اعتبار ذلك العرض هو الأكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩ **يجب الإفصاح -بشكل منفصل - عن المكونات الرئيسة لمصروف (دخل) الضريبة.**

٨٠ قد تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة:

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الحالية؛

(ب) أي تعديلات يتم إثباتها في الفترة على الضريبة الحالية لفترات سابقة؛

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشأة الفروق المؤقتة وعكسها؛

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو بفرض ضرائب جديدة؛

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئة عن خسارة لأغراض الضريبة، أو إعفاء ضريبي أو فرق مؤقت لم يتم إثباته -سابقاً - لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة الحالية؛

(و) مبلغ المنفعة من خسارة لأغراض الضريبة، أو إعفاء ضريبي أو فرق مؤقت لم يتم إثباته -سابقاً - لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة المؤجلة؛

(ز) مصروف الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض، أو عكس تخفيض سابق، لأصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٥٦؛

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بتلك التغييرات على السياسات المحاسبية والأخطاء والتي يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، نظراً لأنه لا يمكن المحاسبة عنها بأثر رجعي.

٨١ **يجب الإفصاح -بشكل منفصل -عما يلي:**

(أ) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي يتم تحميلها أو إضافتها -بشكل مباشر - على حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٦٢أ)؛

(أب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بكل مكون للدخل الشامل الآخر (أنظر الفقرة ٦٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧))؛

(ب) [حذفت]

(ج) توضيح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أي من الشكليين التاليين أو كليهما:

(١) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج الربح المحاسبي مضروبا في معدل (معدلات) الضريبة المنطبقة، بحيث تفصح -أيضاً - عن الأساس الذي يتم بناء عليه حساب معدل (معدلات) الضريبة المنطبقة؛ أو

(٢) مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة السارية ومعدل الضريبة المُنطبق، بحيث تفصح -أيضاً - عن الأساس الذي يتم بناء عليه حساب معدل الضريبة المُنطبقة؛

(د) توضيح التغيرات على معدل (معدلات) الضريبة المنطبقة مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة؛

(هـ) مبلغ (وتاريخ انقضاء، إن وجد) الفروق المؤقتة جائزة الحسم، والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة، والإعفاءات الضريبية غير المستغلة والتي لم يتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة لها في قائمة المركز المالي؛

(و) إجمالي مبلغ الفروق المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة، التي لم يتم إثبات التزامات ضريبة مؤجلة لها (أنظر الفقرة ٣٩)؛

(ز) فيما يتعلق بكل نوع للفروقات المؤقتة، وفيما يتعلق بكل نوع للخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والإعفاءات الضريبية غير المستغلة:

(١) مبلغ أصول والتزامات الضريبة المؤجلة المثبت في قائمة المركز المالي لكل فترة معروضة؛

(٢) مبلغ دخل أو مصروف الضريبة المؤجلة المثبت ضمن الربح أو الخسارة، إذا لم يكن ذلك واضحا من التغيرات في المبالغ المثبتة في قائمة المركز المالي؛

(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة المتعلق بـ:

(١) المكسب أو الخسارة من عدم الاستمرار؛

(٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة معروضة؛

(ط) مبلغ الآثار على ضريبة الدخل لتوزيعات الأرباح على حملة أسهم المنشأة المُقترحة أو المُعلن عنها قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، ولكن لم يتم إثباتها على أنها التزام في القوائم المالية؛

(ي) إذا تسبب تجميع أعمال، تكون فيه المنشأة هي المنشأة المستحوذة، في تغيير المبلغ المثبت لأصل ضريبة مؤجلة يخصها قبل الاستحواذ (أنظر الفقرة ٦٧)، مبلغ ذلك التغير؛

(ك) إذا لم يكن قد تم في تاريخ الاستحواذ إثبات منافع الضريبة المؤجلة المقتناة ضمن تجميع أعمال ولكن تم إثباتها بعد تاريخ الاستحواذ (أنظر الفقرة ٦٨)، وصف للحدث أو التغير في الظروف الذي تسبب في إثبات منافع الضريبة المؤجلة.

٨٢ **يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ أصل الضريبة المؤجلة وطبيعة الدليل الداعم لإثباتها، عندما:**

(أ) يعتمد استخدام أصل الضريبة المؤجلة على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة الزائدة عن الأرباح الناشئة عن عكس الفروق المؤقتة الموجودة الخاضعة للضريبة؛

(ب) تكون المنشأة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو السابقة في نطاق السلطة الضريبية التي يتعلق بها أصل الضريبة المؤجلة.

٨٢أ **في الحالات الموصوفة في الفقرة ٥٢أ، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة الآثار المحتملة على ضريبة الدخل التي ستنتج من دفع توزيعات أرباح إلى حملة أسهمها. إضافة لذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الآثار المحتملة على ضريبة الدخل التي يمكن -عمليا -تحديدها وما إذا كان هناك أي آثار محتملة على ضريبة الدخل من غير الممكن -عمليا - تحديدها.**

٨٣ **[حذفت]**

٨٤ تمكن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨١ (ج) مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي تُعد علاقة غير عادية وفهم العوامل المهمة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. وقد تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الإيرادات التي يتم إعفاؤها من الضرائب، والمصروفات التي لا تُعد جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)، وأثر الخسائر لأغراض الضريبة وأثر معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥ عند توضيح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة معدل ضريبة منطبقة يوفر المعلومات الأكثر مغزى لمستخدمي قوائمها المالية. عادة، يكون المعدل الأكثر مغزى هو معدل الضريبة المحلي في بلد مقر المنشأة، بحيث يجمع معدل الضريبة المُنطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المنطبقة لأي ضرائب محلية يتم حسابها عند مستوى مشابه -تقريباً- للربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة). ولكن، لمنشأة تعمل في عدد من الأقاليم، فقد يكون تجميع المطابقات المنفصلة المُعدة باستخدام المعدل المحلي في كل إقليم منفرد أكثر مغزى. ويوضح المثال التالي كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المُنطبق في عرض المطابقة الرقمية.

مثال يوضح الفقرة ٨٥

في سنة ٢×١٩، لدى المنشأة ربح محاسبي في نطاق نفس الإقليم الذي تخضع له (الدولة أ) قدره ١٥٠٠ (١×١٩: ٢،٠٠٠) وفي الدولة ب قدره ١٥٠٠ (١×١٩: ٥٠٠). معدل الضريبة في الدولة أ ٣٠٪ وفي الدولة ب ٢٠٪. في الدولة أ مصروفات قدرها ١٠٠ (١×١٩: ٢٠٠) ليست جائزة الحسم لأغراض الضريبة.

فيما يلي مثال على مطابقة بمعدل الضريبة المحلي.

	١٩×١	١٩×٢
الربح المحاسبي	٢،٥٠٠	٣،٠٠٠
الضريبة بالمعدل المحلي البالغ ٣٠٪	٧٥٠	٩٠٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير جائزة الحسم لأغراض الضريبة	٦٠	٣٠
أثر معدلات الضريبة الأقل في البلد ب	(٥٠)	(١٥٠)
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

فيما يلي مثال لمطابقة تم إعدادها عن طريق تجميع المطابقات المنفصلة لكل إقليم وطني. وبموجب هذه الطريقة، لا يظهر أثر الفروق بين معدل الضريبة المحلي الخاص بالمنشأة المعدة للتقرير ومعدل الضريبة المحلي في الأقاليم الأخرى على أنه بند مستقل في المطابقة.

وقد يلزم المنشأة مناقشة أثر التغيرات المهمة إما على معدلات الضريبة، أو على توليفة الأرباح المكتسبة في نطاق أقاليم مختلفة، لتوضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المُنطبقة، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨١(د).

الربح المحاسبي	٢،٥٠٠	٣،٠٠٠
الضريبة بالمعدلات المحلية المُنطبقة على الأرباح في الدولة المعنية	٧٠٠	٧٥٠
الأثر الضريبي للمصروفات غير جائزة الحسم لأغراض الضريبة	٦٠	٣٠
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

٨٦ متوسط معدل الضريبة السارية هو مصروف (دخل) الضريبة مقسوما على الربح المحاسبي.

٨٧ من غير العملي غالباً حساب مبلغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة الناشئة عن استثمارات في منشآت تابعة، وفروع، ومنشآت زميلة، وحصص في ترتيبات مشتركة (أنظر الفقرة ٣٩). لذلك، يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك ولكنه لا يتطلب الإفصاح عن التزامات الضريبة المؤجلة. ومع ذلك، حيثما كان ذلك عملياً، تُشجع المنشآت على الإفصاح عن مبالغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة نظراً لأن مستخدمي القوائم المالية قد يجدون مثل هذه المعلومات مفيدة.

٨٧أ تتطلب الفقرة ٨٢أ من المنشأة الإفصاح عن طبيعة الآثار المحتملة على ضريبة الدخل والتي تنتج من دفع توزيعات أرباح إلى حملة أسهمها. تفصح المنشأة عن السمات المهمة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي سوف تؤثر على مبلغ الآثار المحتملة لتوزيعات الأرباح على ضريبة الدخل.

٨٧ب قد يكون من غير العملي في بعض الأحيان حساب إجمالي مبلغ الآثار المحتملة على ضريبة الدخل والتي تنتج من دفع توزيعات أرباح إلى حملة الأسهم. وقد تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما يكون للمنشأة عدد كبير من المنشآت التابعة الأجنبية. ولكن، حتى في مثل هذه الحالات، قد يكون من الممكن تحديد بعض أجزاء من إجمالي المبلغ بسهولة. فعلى سبيل المثال، في مجموعة موحدة، فإن المنشأة الأم وبعضا من منشآتها التابعة قد تكون قد سددت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة وقد تكون على علم بالمبلغ الذي سيتم استرداده عند دفع توزيعات أرباح مستقبلية إلى حملة الأسهم من الأرباح المبقاة الموحدة. في هذه الحالة، يتم الإفصاح عن ذلك المبلغ الممكن استرداده. وتفصح المنشأة -أيضاً، إذا كان مُنطبقاً، عن أن هناك آثار إضافية محتملة على ضريبة الدخل ليس من الممكن تحديدها -عملياً. وفي القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم، إن وجدت، فإن الإفصاح عن الآثار المحتملة على ضريبة الدخل يتعلق بالأرباح المبقاة للمنشأة الأم.

٨٧ج قد تكون المنشأة المطالبة بتقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٨٢أ مطالبة -أيضاً - بتقديم الإفصاحات المتعلقة بالفروق المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة. في مثل هذه الحالات، تأخذ المنشأة ذلك في الحسبان عند تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢أ. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مطالبة بالإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات في منشآت تابعة لم يتم إثبات التزامات ضريبة مؤجلة لها (أنظر الفقرة ٨١(و)). وإذا كان من غير العملي حساب مبالغ التزامات الضريبة المؤجلة غير المُثبتة (أنظر الفقرة ٨٧) فقد يكون هناك مبالغ للآثار المحتملة لتوزيعات الأرباح على ضريبة الدخل ليس من الممكن تحديدها -عملياً - وتتعلق بهذه المنشآت التابعة.

٨٨ تفصح المنشأة عن أي التزامات محتملة وأصول محتملة متعلقة بالضريبة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ «المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة». قد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، على سبيل المثال، من الخلافات التي لم يتم حلها بعد مع السلطات الضريبية. وبالمثل، عندما يتم سَنّ تغييرات في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد فترة التقرير، فإن المنشأة تفصح عن أي أثر مهم لتلك التغييرات على أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة الخاصة بها (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير").

تاريخ السريان

٨٩ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعده، باستثناء ما هو محدد في الفقرة ٩١. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل ١ يناير ١٩٩٨، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حقيقة أنها قد طبقت هذا المعيار بدلا من معيار المحاسبة الدولي ١٢ «المحاسبة عن الضرائب على الدخل"، الذي تم اعتماده في ١٩٧٩.

٩٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ "المحاسبة عن ضرائب الدخل"، الذي تم اعتماده في ١٩٧٩.

٩١ تصبح الفقرات ٥٢أ، و٥٢ب، و٦٥أ، و٨١(ط)، و٨٢أ، و٨٧أ، و٨٧ب، و٨٧ج والحذف للفقرتين ٣ و٥٠ سارياً للقوائم المالية السنوية[١] التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠١ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا كان التطبيق الأبكر يؤثر على القوائم المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة لذلك، فقد عدل الفقرات ٢٣، ٥٢، ٥٨، ٦٠، ٦٢، ٦٣، ٦٥، ٦٨ج،٧٧ و٨١ وحذف الفقرة ٦١ وأضاف الفقرات ٦١أ، ٦٢أ و٧٧أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٩٣ يجب تطبيق الفقرة ٦٨ بأثر مستقبلي من تاريخ سريان المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) على إثبات أصول الضريبة المؤجلة المُقتناة ضمن تجميع أعمال.

٩٤ ولذلك يجب على المنشآت عدم تعديل المحاسبة عن التجميع السابق للأعمال إذا لم تستوفِ منافع الضريبة الضوابط المتعلقة بالإثبات المنفصل كما في تاريخ الاستحواذ وتم إثباتها بعد تاريخ الاستحواذ، ما لم تكن المنافع قد تم إثباتها خلال فترة القياس وتكون قد نتجت عن معلومات جديدة حول الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ. يجب إثبات منافع الضريبة الأخرى، التي يتم إثباتها، في الربح أو الخسارة (أو، إذا كان هذا المعيار يتطلب ذلك، خارج الربح أو الخسارة).

٩٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرتين ٢١ و٦٧ وأضاف الفقرات ٣٢أ و٨١(ي) و(ك). يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٩٦ [حذفت]

٩٧ [حذفت]

٩٨ تمت إعادة ترقيم الفقرة ٥٢ على أنها الفقرة ٥١أ، وتم تعديل الفقرة ١٠ والأمثلة التالية للفقرة ٥١أ، والفقرات ٥١ب و٥١ج والمثال التالي لها، وأضافت "الضريبة المؤجلة: استرداد الأصول ذات العلاقة"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٠، الفقرات ٥١د، ٥١هـ، و٩٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٢ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١ تشير الفقرة ٩١ إلى "القوائم المالية السنوية" بما يتفق مع اللغة الأكثر صراحة فيما يتعلق بكتابة تواريخ السريان التي تم إقرارها في سنة ١٩٩٨. وتشير الفقرة ٨٩ إلى "القوائم المالية".

٩٨أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ «الترتيبات المشتركة"، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٢، و١٥، و١٨(هـ)، و٢٤، و٣٨، و٣٩، و٤٣ - ٤٥ ، و٨١(و)، و٨٧، و٨٧ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٩٨ب عدل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المُصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٧٧ وحذف الفقرة ٧٧أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٩٨ج عدّل «المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في اكتوبر ٢٠١٢، الفقرتين ٥٨ و٦٨ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها تطبيق جميع التعديلات المُتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٩٨د [حذفت]

٩٨هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ «الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥٩. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٩٨و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢٠ وحذف الفقرات ٩٦ و٩٧ و٩٨د. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٩٨ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٢٠. يجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٩٨ح عدل «إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناتجة من الخسائر غير المحققة» (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٢) المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٢٩، وأضاف الفقرة ٢٧أ والفقرة ٢٩أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعدها. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة ان تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ «السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء». ومع ذلك، فإن التغير في الرصيد الافتتاحي لحقوق الملكية لأبكر فترة مقارنة معروضة يمكن إثباته في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة عند التطبيق الأولي لهذا التعديل (أو في مكوِّن آخر لحقوق الملكية، بحسب ما يكون ذلك مناسباً) بدون تخصيص التغير بن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة والمكونات الأخرى لحقوق الملكية. وإذا طبقت المنشأة هذا الإعفاء، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة «SIC» ٢١

٩٩ حلت التعديلات التي تم إدخالها بموجب "الضريبة المؤجلة: استرداد الأصول ذات العلاقة"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٠، محل تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"٢١ "ضرائب الدخل - استرداد الأصول غير القابلة للاستهلاك المُعاد تقويمها".

معيار المحاسبة الدولي ١٦

"العقارات والآلات والمعدات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

٤٢أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٤٢ وذلك لاشتراط أن يتم استخدام خدمات شخص مستقل ومؤهل بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٤٢أ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل للقيام بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

٧٧ (تعديل) يعدل البند (ب) من الفقرة وذلك للاتساق مع الفقرة المضافة أعلاه برقم ٤٢أ التي اشترطت أن يتم استخدام خدمات شخص مرخص بأعمال التقويم إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لكل أو لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٧ إذا عُرضت بنود العقارات، والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقويم، فإنه يجب أن يُفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم.

(ب) ~~ما إذا كان قد تم إشراك مُثمن مستقل~~ اسم المثمن المستقل ومؤهلاته.

(ج) [حذفت]

(د) [حذفت]

(هـ) لكل فئة للعقارات، والآلات والمعدات أعيد تقويمها، المبلغ الدفتري، الذي كانت ستُثبت به لو سُجلت الأصول بموجب نموذج التكلفة.

(و) فائض إعادة التقويم، مبيناً التغير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على حملة الأسهم.

٧٩أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٧٩ وذلك لاشتراط إفصاح تفصيلي عن تكاليف الاختبار والتشغيل التجريبي لأصول المنشأة.

وسبب هذه الإضافة الأهمية النسبية لمثل هذه التكاليف في بعض الصناعات التي تتميز بها المملكة العربية السعودية مثل الصناعات المتعلقة بالنفط والغاز والتي لا يعالجها المعيار الدولي. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٧٩أ بالإشارة إلى متطلبات الفقرة ١٧(هـ) المتعلقة برسملة تكاليف الاختبار، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة الاختبار أو التشغيل التجريبي المناسبة لظروف المنشأة.

(ب) تكاليف الاختبار أوالتشغيل التجريبي التي تمت رسملتها خلال فترة التقرير.

(ج) الإيرادات التي تم حسمها مقابل تكاليف التجريب خلال فترة التقرير.

(د) فائض إيرادات الاختبار أو التشغيل التجريبي على تكاليفه خلال فترة التقرير.

(هـ) أسباب أي تأخير للاختبار أو التشغيل التجاري عن التاريخ المخطط له.

معيار المحاسبة الدولي ١٦

العقارات والآلات والمعدات

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يميزوا المعلومات عن استثمار منشأة في عقاراتها وآلاتها ومعداتها عن المعلومات، وعن التغيرات في مثل هذا الاستثمار. إن الموضوعات الرئيسة في المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات هي إثبات الأصول، وتحديد مبالغها الدفترية، وما سيتم إثباته من أعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط في القيمة المتعلقة بها.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن العقارات، والآلات والمعدات، باستثناء عندما يتطلب معيار آخر أو يسمح بمعالجة محاسبية مختلفة.**

٣ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) العقارات والآلات والمعدات المصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"؛ أو

(ب) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"). يتم تطبيق هذا المعيار على النباتات المثمرة ولكن لا يتم تطبيقه على المنتج الزراعي الذي ينمو على النباتات المثمرة؛ أو

(ج) إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف وتقويم الموارد المعدنية")؛ أو

(د) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المُستخدمة في تطوير أو المحافظة على الأصول الموضحة في البنود (ب)-(د).

٤ [حذفت]

٥ يجب على المنشأة التي تستخدم نموذج التكلفة للعقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد في هذا المعيار للعقار الاستثماري المملوك.

التعريفات

٦ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

النباتات المثمرة هي النباتات الحية التي:

(أ) تستخدم في إنتاج أو توريد منتجات زراعية؛

(ب) من المتوقع أن تثمر لأكثر من مرة خلال الفترة؛

(ج) لها احتمال ضئيل لبيعها كمنتجات زراعية بخلاف مبيعات الخردة.

(الفقرات ٥أ–٥ب من معيار المحاسبة الدولي ٤١ توضح تعريف النباتات المثمرة).

المبلغ الدفتري هو المبلغ الذي يُثبت به الأصل بعد طرح أي مجمع استهلاك ومجمع خسائر الهبوط.

التكلفة هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصل في تاريخ اقتنائه أو إنشائه، أو، عندما ينطبق ذلك، المبلغ الذي يُنسب لذلك الأصل عند إثباته – بشكل أولي – وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم".

المبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة الأصل، أو مبلغ أخر حل محل التكلفة، مطروحاً منها قيمته المتبقية.

الاستهلاك هو التخصيص المنتظم لمبلغ الأصل القابل للاستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.

القيمة الخاصة بالمنشأة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر لأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيُستلم لبيع أصل، أو سيُدفع لتحويل التزام، في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣"قياس القيمة العادلة".)

خسارة الهبوط في القيمة هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.

العقارات، والآلات والمعدات هي البنود الملموسة التي:

(أ) يُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو للأغراض الإدارية؛

(ب) يُتوقع أن تُستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة للأصل مطرحاً منها تكاليف البيع، أو قيمه استخدامه، أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة – حالياً – من استبعاد الأصل، بعد طرح التكاليف المقدرة للاستبعاد، وذلك إذا كان الأصل – بالفعل – بالعمر وفي الحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي.

العمر الإنتاجي هو:

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

الإثبات

٧ **يجب أن تُثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما، وفقط عندما:**

(أ) يكون من المحتمل أن منافعاً اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ب) يمكن قياس تكلفة البند – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٨ تُثبت بنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة، وفقاً لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، تُصنف مثل هذه البنود على أنها مخزون.

٩ لا يحدد هذا المعيار الوحدة المقاسة للإثبات، أي ما الذي يشكل بنداً من بنود العقارات والآلات والمعدات. وبالتالي، يُتطلب الحكم الشخصي عند تطبيق ضوابط الإثبات على حالات خاصة بالمنشأة. فقد يكون من المناسب أن تُجمع البنود غير المهمة - بشكل منفرد - مثل القوالب والأدوات الصغيرة، وأن تُطبق الضوابط على القيمة المجمعة.

١٠ تُقوِّم المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات هذا، جميع تكاليف عقاراتها، وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها. وتشمل هذه التكاليف التي يتم تحملها - بشكل أولي - لاقتناء أو تشييد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تحملها - لاحقاً - للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته. قد تشمل تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال جزء من خدمة بند من العقارات، والآلات والمعدات مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

التكاليف الأولية

١١ قد تُقتنى بنود العقارات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة. ورغم أن اقتناء مثل هذه العقارات والآلات والمعدات لا يُزيد - بشكل مباشر - المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي بند موجود للعقارات والآلات والمعدات، إلا أنه قد يكون ضرورياً للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. وتتأهل مثل هذه البنود من العقارات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظراً لأنها تُمكن المنشأة من جَنَى منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عما كان يمكن جَنَيه لو لم تُقتنى تلك البنود. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تُثبت تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظراً لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية. وبالرغم من ذلك، يُراجع المبلغ الدفتري الناتج عن مثل هذا الأصل والأصول المتعلقة به للهبوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، لا تُثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند. وبدلاً من ذلك، تُثبت هذه التكاليف عند تحملها ضمن الربح أو الخسارة. تكاليف الصيانة اليومية هي - بشكل رئيس - تكاليف العمل والمهمات المستهلكة، وقد تشمل تكلفة قطع صغيرة. وغالباً ما يُوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد ومطابخ الطائرة استبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة. وقد تُقتنى بنود العقارات والآلات والمعدات - أيضاً - لتقليل مرات تكرار الاستبدال الدوري، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى، أو تقليل مرات الاستبدال غير الدوري. بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، فإن المنشأة تُثبت ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا اُستوفيت ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي اُستبدلت وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات ٦٧-٧٢).

١٤ قد يكون إجراء فحوصات دورية رئيسة للعيوب شرطاً لاستمرار تشغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات (على سبيل المثال، طائرة) وذلك بغض النظر عما إذا اُستبدلت أجزاء من البند أم لا. وعند إجراء كل فحص رئيس، تُثبت تكلفته ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا اُستوفيت ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات أي مبلغ دفتري متبقي من تكلفة الفحص السابق (تمييزاً له عن الأجزاء المادية). ويحدث ذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء أو تشييد البند. وعندما يكون ضرورياً، يمكن أن تُستخدم التكلفة المقدرة لفحص مشابه مستقبلي على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة مكون الفحص الموجود عندما تم اقتناء البند أو تشييده.

القياس عند الإثبات

١٥ **يجب أن يُقاس البند من بنود العقارات والآلات والمعدات، الذي يتأهل للإثبات على أنه أصل، بتكلفته.**

عناصر التكلفة

١٦ تشمل تكلفة البند من بنود العقارات والآلات والمعدات:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات.

(ب) أي تكاليف تعود - بشكل مباشر - إلى جلب الأصل إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك ونقل البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه، وهو الالتزام الذي تتحمله المنشأة إما عندما يُقتنى البند أو كنتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

١٧ أمثلة للتكاليف التي تعود - بشكل مباشر - للبند:

(أ) تكاليف منافع الموظف (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف") الناشئة - بشكل مباشر - عن تشييد أو اقتناء بند من بنود العقارات والآلات والمعدات؛

(ب) تكاليف إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف التسليم والمناولة الأولية؛

(د) تكاليف التركيب والتجميع؛

(هـ) تكاليف تجريب ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم، بعد طرح صافي المتحصلات من بيع أي بنود مُنتجة أثناء جلب الأصل إلى ذلك الموقع وبتلك الحالة (مثل العينات المنتجة عند تجريب المعدات)؛

(و) الأتعاب المهنية.

١٨ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على تكاليف الالتزامات بتفكيك ونقل وإعادة الموقع الذي يوجد به البند إلى ما كان عليه والتي يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام البند لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. تُثبت وتُقاس الالتزامات مقابل تكاليف تمت المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار المحاسبة الدولي ١٦، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٩ أمثلة التكاليف التي لا تُعد تكاليف لبند من بنود العقارات، والآلات والمعدات:

(أ) تكاليف افتتاح إنشاءات جديدة؛

(ب) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الإعلان والترويج)؛

(ج) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛

(د) التكاليف الإدارية والعمومية الأخرى.

٢٠ يتوقف إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات عندما يكون البند في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. وبناءً عليه، لا تُدرج التكاليف التي تم تحملها عند استخدام أو نقل البند من مكان إلى آخر ضمن المبلغ الدفتري لذلك البند. فعلى سبيل المثال، لا تُدرج التكاليف التالية ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات:

(أ) التكاليف التي تم تحملها بينما البند قابل للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة ولم يُستخدم بعد أو يُستخدم بأقل من الطاقة الكاملة؛

(ب) خسائر التشغيل الأولي، مثل تلك التي يتم تحملها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات البند؛

(ج) تكاليف تغيير الموقع أو إعادة تنظيم جزء من أو جميع عمليات المنشأة.

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتشييد أو تطوير بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، ولكنها لا تُعد ضرورية لجلب البند إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. قد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التشييد أو التطوير. فعلى سبيل المثال، قد يُكتسب دخل من خلال استخدام موقع المبنى على أنه موقف للسيارات إلى أن يبدأ التشييد. ونظرا لأن العمليات العرضية لا تُعد ضرورية لجلب البند إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة به، تُثبت ضمن الربح أو الخسارة وتُضمن في تصنيفات الدخل والمصروف المتعلقة بهما.

٢٢ تُحدد تكلفة الأصل المُشيد داخلياً باستخدام المبادئ نفسها كما هي لأصل تم اقتناؤه. فعندما تصنع المنشأة أصولاً مشابهة للبيع في السياق العادي للأعمال، فإن تكلفة الأصل تكون - عادة - هي نفسها تكلفة تشييد أصل للبيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وبناءً عليه، تُستبعد أي أرباح داخلية عند الوصول إلى مثل هذه التكاليف. وبالمثل، لا تدرج ضمن تكلفة الأصل تكلفة المبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام، أو العمل، أو الموارد الأخرى التي تم تحملها عند التشييد الداخلي للأصل. ويضع معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكلفة الاقتراض" ضوابط لإثبات الفائدة على أنها مكون للمبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات المُشيد داخلياً.

٢٢أ تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة بنفس طريقة البنود المشيدة داخلياً للعقارات والآلات والمعدات قبل وجودها في الموقع وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ونتيجة لذلك، فإن الإشارة إلى "التشييد" في هذا المعيار ينبغي أن تقرأ على أنها تشمل الأنشطة الضرورية لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

قياس التكلفة

٢٣ تكلفة البند من بنود العقارات والآلات والمعدات هي مُعادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات. وإذا تم تأجيل الدفع لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فيُثبت الفرق بين مُعادِل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم تُرسمل مثل هذه الفائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٤ قد يُقتنى واحد أو أكثر من بنود العقارات والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش التالي - فقط - إلى مُبادلة أصل غير نقدي واحد بآخر، ولكنه ينطبق - أيضاً - على جميع المُبادلات الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة المُبادلة إلى الجوهر التجاري، أو (ب) يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويُقاس البند الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المُتنازل عنه - في الحال. وإذا لم يُقاس البند الذي تم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري بالأخذ في الحسبان المدى الذي إليه يُتوقع أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري عندما:

(أ) يختلف تكوين (مخاطر، وتوقيت، ومبلغ) التدفقات النقدية من الأصل المُستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل المُحول؛ أو

(ب) تتغير، نتيجة للمُبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة؛

(ج) يكون الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة يجب أن تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة لإجراء حسابات مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها عندما (أ) لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المتنوعة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها عند قياس القيمة العادلة. فإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تُستخدم لقياس تكلفة الأصل المُستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم بَيِّنه أكثر - بشكل واضح.

٢٧ [حذفت]

٢٨ يمكن أن يُخفض المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالمنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية".

القياس بعد الإثبات

٢٩ يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٣٠، أو نموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ٣١، على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على فئة كاملة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

نموذج التكلفة

٣٠ بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يُسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط.

نموذج إعادة التقويم

٣١ بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يُسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات، الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، بمبلغ إعادة التقويم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة. ويجب أن تُجرى إعادة التقويمات بانتظام – بشكل كافٍ – لضمان ألا يختلف المبلغ الدفتري – بشكل ذي أهمية نسبية – عن المبلغ الذي سيُحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير.

٣٢-٣٣ [حذفت]

٣٤ يعتمد تكرار إعادة التقويمات على التغيرات في القيم العادلة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي يُعاد تقويمها. عندما تختلف القيمة العادلة لأصل مُعاد تقويمه - بشكل ذي أهمية نسبية - عن مبلغه الدفتري، فإنه يُتطلب إجراء إعادة تقويم إضافي. تتعرض بعض بنود العقارات والآلات والمعدات لتغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، وبالتالي تستلزم إعادة تقويم سنوية. وتُعد مثل إعادة التقويمات المتكررة هذه غير ضرورية لبنود العقارات والآلات والمعدات ذات التغيرات الضئيلة فقط في القيمة العادلة. فبدلاً من ذلك، قد يكون من الضروري أن يُعاد تقويم البند - فقط - كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يُعاد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات فإن المبلغ الدفتري لهذا الأصل يتم تعديله إلى المبلغ المعاد تقويمه. في تاريخ إعادة التقويم تتم معالجة الأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقويم المبلغ الدفتري للأصل. على سبيل المثال، قد تتم إعادة عرض إجمالي المبلغ الدفتري بالرجوع إلى بيانات سوقية قابلة للملاحظة أو قد يتم إعادة عرضها بشكل تناسبي مع التغير في المبلغ الدفتري. يتم تعديل مجمع الاستهلاك في تاريخ التقويم ليعادل الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل ومبلغه الدفتري بعد الأخذ في الحسبان مجمع خسائر الهبوط؛ أو

(ب) استبعاد مجمع الاستهلاك مقابل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل.

ويعد مبلغ التعديل في مجمع الاستهلاك جزءً من الزيادة أو التخفيض في المبلغ الدفتري الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات ٣٩ و ٤٠.

٣٦ **إذا أعيد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يُعاد تقويم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها هذا الأصل.**

٣٧ فئة العقارات والآلات والمعدات هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. وفيما يلي أمثلة لفئات منفصلة:

(أ) الأراضي؛

(ب) الأراضي والمباني؛

(ج) الآلات؛

(د) السفن؛

(هـ) الطائرات؛

(و) السيارات؛

(ز) الأثاث والتجهيزات؛

(ح) المعدات المكتبية؛

(ط) النباتات المثمرة.

٣٨ يُعاد تقويم البنود ضمن فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات في وَقْتٍ وَاحِد لتجنب إعادة التقويم الانتقائي للأصول والتقرير في القوائم المالية عن مبالغ تُعد خليطا من التكاليف والقيم كما هي في تواريخ مختلفة. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُعاد تقويم فئة من فئات الأصول على أساس دوري شريطة أن يكتمل إعادة تقويم فئة الأصول خلال فترة قصيرة وشريطة أن يتم تحديث إعادة التقويمات.

٣٩ **إذا زاد المبلغ الدفتري للأصل نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتُجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقويم". وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقويم مُثبت – سابقاً – ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه.**

٤٠ **إذا انخفض المبلغ الدفتري للأصل نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقويم المتعلق بذلك الأصل. ويُقلص الانخفاض المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المُجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.**

٤١ يمكن أن يُحول فائض إعادة التقويم المُدرج ضمن حقوق الملكية فيما يتعلق ببند من بنود العقارات والآلات والمعدات - بشكل مباشر - إلى الأرباح المبقاة عندما يُلغى إثبات الأصل. وقد ينطوي ذلك على تحويل الفائض ككل عندما يُخرد الأصل أو يُستبعد. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُحول بعض الفائض أثناء استخدام الأصل من قبل المنشأة. وفي مثل هذه الحالة، سيكون مبلغ الفائض المُحول هو الفرق بين الاستهلاك على أساس المبلغ الدفتري المُعاد تقويمه للأصل والاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل. ولا تُجرى تحويلات من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

٤٢ تُثبت آثار الضرائب على الدخل الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، ويُفصح عنها - إن وجدت - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الاستهلاك

٤٣ **يجب أن يُستهلك – بشكل منفصل – كل جزء من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكون تكلفته كبيرة فيما يتعلق بإجمالي تكلفة البند.**

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المُثبت - بشكل أولي - فيما يتعلق ببند من بنود العقارات والآلات والمعدات لأجزائه المهمة وتستهلك - بشكل منفصل - كل جزء. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن يُستهلك - بشكل منفصل - هيكل الطائرة ومحركات الطائرة. وبالمثل، عندما تقتني المنشأة عقارات وآلات ومعدات تخضع لعقد إيجار تشغيلي والتي تكون فيه المنشأة هي المؤجر، قد يكون من المناسب أن تستهلك - بشكل منفصل - المبالغ المُنعكسة في تكلفة ذلك البند والتي تعود إلى شروط الإيجار المرغوبة وغير المرغوبة بالنسبة لشروط السوق.

٤٥ قد يكون لجزء مهم من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات عمر إنتاجي وطريقة استهلاك يكونان هما نفس العمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك لجزء مهم آخر من ذلك البند نفسه. فيمكن تجميع مثل هذه الأجزاء عند تحديد عبء الاستهلاك.

٤٦ بقدر ما تستهلك المنشأة - بشكل منفصل - بعض الأجزاء من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنها تستهلك أيضاً - بشكل منفصل - المتبقي من البند. ويتكون المتبقي من البند من الأجزاء التي لا تعد مهمة - بشكل منفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات متنوعة لهذه الأجزاء، فإن طرق التقريب قد تكون ضرورية لاستهلاك المتبقي بطريقة تعبر - بشكل صادق - عن نمط الاستهلاك و/أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تستهلك - بشكل منفصل - الأجزاء من البند التي ليس لها تكلفة مهمة بالنسبة لإجمالي تكلفة البند.

٤٨ **يجب أن يُثبت عبء الاستهلاك لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة مالم يُضمن في المبلغ الدفتري لأصل آخر.**

٤٩ يُثبت عبء الاستهلاك للفترة - عادةً - ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تُستخدم - أحياناً - المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في أصل ما في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، يشكل عبء الاستهلاك جزءً من تكلفة الأصل الآخر ويُضمن في مبلغه الدفتري. على سبيل المثال، يُضمن استهلاك الآلات والمعدات الصناعية في تكاليف تحويل المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وبالمثل، قد يُضمن استهلاك العقارات والآلات والمعدات المستخدمة في أنشطة التطوير في تكلفة أصل غير ملموس مُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك

٥٠ **يجب أن يُخصص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي.**

٥١ **يجب أن تُراجع القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي – على الأقل – في نهاية كل سنة مالية، وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة، فإنه تجب المحاسبة عن التغير(التغيرات) على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".**

٥٢ يُثبت الاستهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن مبلغه الدفتري، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تزيد عن مبلغه الدفتري. ولا ينفي إصلاح وصيانة الأصل الحاجة إلى استهلاكه.

٥٣ يُحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل بعد طرح قيمته المتبقية. وفي الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل - غالباً - غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك.

٥٤ قد تزداد القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ مساوٍ أو أكبر من المبلغ الدفتري للأصل. وعندما يحدث ذلك، يكون عبء الاستهلاك للأصل صفراً ما لم، وإلى أن، تنخفضُ قيمته المتبقية - لاحقاً - إلى مبلغ ما دون المبلغ الدفتري للأصل.

٥٥ يبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويتوقف استهلاك الأصل في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يُدرج فيه الأصل ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، أو في التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أيهما أبكر. وبناءً عليه، لا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل مُعطلاً أو عندما يُعزل من الاستخدام النشط ما لم يكن الأصل مُستهلكاً بالكامل. وبالرغم من ذلك، بموجب طرق الاستخدام للاستهلاك يمكن أن يكون عبء الاستهلاك صفراً عندما لا يوجد إنتاج.

٥٦ تُستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل من قبل المنشأة - بشكل رئيس - من خلال استخدامه. وبالرغم من ذلك، ينتج - عادة - عن عوامل أخرى، مثل التقادم الفني أو التجاري، والبِلَى والتآكل حينما يبقى الأصل معطلاً، نقصان للمنافع الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تُؤخذ جميع العوامل التالية في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الاستخدام المُتوقع للأصل. ويُقدر الاستخدام بالإشارة إلى الطاقة المتوقعة للأصل، أو إنتاجه المادي المُتوقع.

(ب) البلى والتآكل المادي المتوقع، الذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيُستخدم لها الأصل، وبرنامج الإصلاح والصيانة، والعناية بالأصل وصيانته حينما يكون معطلاً.

(ج) التقادم التقني أو التجاري الناشئ عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن التغير في طلب السوق على إنتاج الأصل من المنتج أو الخدمة. قد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام الأصل إلى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل.

(د) القيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.

٥٧ يُعرف العمر الإنتاجي للأصل في ضوء المنفعة المتوقعة من الأصل للمنشأة. فقد تنطوي سياسة المنشأة لإدارة الأصل على استبعاد الأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل. وبناءً عليه، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. يُعد تقدير العمر الإنتاجي للأصل مسألة اجتهاد شخصي تستند إلى خبرة المنشأة مع أصول مشابهة.

٥٨ تُعد الأراضي والمباني أصلين قابلين للانفصال وتتم المحاسبة عنهما - بشكل منفصل، حتى عندما يتم اقتناؤهما معاً. ومع بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المُستخدمة لطمر النفايات، فإن للأراضي - عادةً - عمر إنتاجي غير محدد وبناءً عليه لا تُستهلك. أما المباني فلها عمر إنتاجي محدد وبناءً عليه تُعد أصولاً قابلة للاستهلاك. ولا تؤثر الزيادة في قيمة الأراضي المشيد عليها مبنى على تحديد المبلغ القابل للاستهلاك للمبنى.

٥٩ عندما تشمل تكلفة الأراضي تكاليف التفكيك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه، فإن ذلك الجزء من أصل الأراضي يستهلك على مدى فترة المنافع التي تم الحصول عليها بتحمل تلك التكاليف. في بعض الحالات، قد يكون للأراضي ذاتها عمر إنتاجي محدد، وفي تلك الحالة تُستهلك بطريقة تعكس المنافع التي ستُستمد منها.

طريقة الاستهلاك

٦٠ **يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك – وفقاً له – المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.**

٦١ **يجب أن تُراجع طريقة الاستهلاك المُطبقة على الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وإذا وُجد تغير مهم في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإنه يجب أن تُغير الطريقة لتعكس النمط المُغَيّر. ويجب أن يُحاسب عن مثل هذا التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.**

٦٢ يمكن أن تُستخدم طرق استهلاك متنوعة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. تشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استهلاك القسط الثابت عبء ثابت على مدى العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وينتج عن طريقة القسط المتناقص عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي. وينتج عن طريقة وحدات الإنتاج عبء يستند إلى الاستخدام المتوقع أو الإنتاج. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس - إلى أبعد حد - النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل. وتُطبق تلك الطريقة - بشكل ثابت - من فترة إلى أخرى مالم يوجد تغير في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية.

٦٢أ طريقة الاستهلاك التي تعتمد على الإيرادات التي يتم توليدها بواسطة النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل ليست مناسبة. الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل تعكس بصورة عامة عوامل أخرى بخلاف استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. قد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم والذي ليس له تأثير على الطريقة التي تم بها استهلاك الأصل.

الهبوط

٦٣ لتحديد ما إذا كانت قد هبطت قيمة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإن المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". يشرح ذلك المعيار كيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل، ومتى تُثبت خسارة هبوط، أو تعكس إثباتها.

٦٤ [حذفت]

التعويض عن الهبوط

٦٥ **يجب أن يُدرج التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فُقدت أو تم التخلي عنها، ضمن الربح أو الخسارة، وذلك عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.**

٦٦ يُعد الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات، أو خسائرها، والمطالبات بالتعويض المتعلق بها، أو مدفوعاته من قبل أطراف ثالثه، وأي شراء أو تشييد أصول كأجزاء للاستبدال، أحداثا اقتصادية منفصلة ويُحاسب عنها - بشكل منفصل - كما يلي:

(أ) يُثبت الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتحدد، وفقاً لهذا المعيار، إلغاء إثبات بنود العقارات والآلات والمعدات المُخردة أو المُستبعدة؛

(ج) يُدرج التعويض من الأطراف الثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فُقدت، أو تم التخلي عنها، عندما يصبح مستحق التحصيل، ضمن الربح أو الخسارة؛

(د) تُحدد، وفقاً لهذا المعيار، تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات المُعادة لما كانت عليه أو المشتراة أو المُشيدة على أنها أجزاء للاستبدال.

إلغاء الإثبات

٦٧ **يجب أن يُلغى إثبات المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات:**

(أ) عند استبعاده؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

٦٨ **عندما يُلغى إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، يجب أن يُدرج المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات البند ضمن الربح أو الخسارة (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ عقود الإيجار خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز أن تُصنف المكاسب على أنها إيراد.**

٦٨أ وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة التي تقوم، في سياق أنشطتها العادية، ببيع - بشكل روتيني - بنود العقارات والآلات والمعدات التي يُحتفظ بها للتأجير للغير، أن تحول مثل تلك الأصول إلى المخزون بمبلغها الدفتري عندما يُتوقف عن تأجيرها وتصبح مُحتفظاً بها للبيع. ويجب أن تُثبت المتحصلات من بيع مثل تلك الأصول على أنها إيراد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء". ولا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ عندما تُحول الأصول، التي يُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال، إلى المخزون.

٦٩ يمكن أن يحدث الاستبعاد لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات بطرق متنوعة (مثلاً بالبيع، أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي، أو بالتبرع). ويكون تاريخ استبعاد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات هو التاريخ الذي يحصل فيه المستلم للبند على السيطرة على ذلك البند وفقاً لمتطلبات تحديد توقيت الوفاء بالتزام الأداء في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد بالبيع وبإعادة الاستئجار.

٧٠ إذا أثبتت المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٧، ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، تكلفة استبدال جزء من البند، فإنها بعد ذلك تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل بغض النظر عما إذا كان الجزء المُستبدل قد اُستهلك - بشكل منفصل - أم لا. أما إذا كان من غير العملي للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فإنه يمكنها أن تستخدم تكلفة الاستبدال على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت اقتنائه أو تشييده.

٧١ **يجب أن يُحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجد، والمبلغ الدفتري للبند.**

٧٢ يتم تحديد مبلغ العوض المضمن في المكسب أو الخسارة الناتجة من استبعاد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب لاحقاً المحاسبة عن التغيرات في المبلغ المقدر للعوض المضمن في المكسب أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

الإفصاح

٧٣ **يجب أن تفصح القوائم المالية، لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، عن:**

(أ) أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفتري؛

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة؛

(ج) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛

(د) إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الاستهلاك (مجمعا مع خسائر الهبوط المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، تُظهر:

(١) الإضافات؛

(٢) الأصول المُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو المُدرجة في مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والاستبعادات الأخرى؛

(٣) المُقتنيات من خلال عمليات تجميع أعمال؛

(٤) الزيادات أو التخفيضات الناتجة عن إعادة التقويمات بموجب الفقرات ٣١، و٣٩، و٤٠، وعن خسائر الهبوط المُثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٥) خسائر الهبوط المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٦) خسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦؛

(٧) الاستهلاك؛

(٨) صافي فروق صرف العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المعدة للتقرير؛

(٩) التغيرات الأخرى.

٧٤ **يجب أن تفصح القوائم المالية - أيضاً - عن:**

(أ) وجود قيود على الملكية ومبالغ تلك القيود، والعقارات والآلات والمعدات المرهونة على أنها ضمان للالتزامات؛

(ب) مبلغ النفقات المُثبتة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أثناء تشييده؛

(ج) مبلغ التعهدات التعاقدية مقابل اقتناء العقارات والآلات والمعدات؛

(د) إذا لم يُفصح عنه - بشكل منفصل - في قائمة الدخل الشامل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فقدت، أو تم التخلي عنها، والذي أدرج ضمن الربح أو الخسارة.

٧٥ يُعد اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الإنتاجي للأصول من الأمور التي تنطوي على اجتهاد شخصي. وبناءً عليه، يزود الإفصاح عن الطرق المُطبقة والأعمار الإنتاجية المقدرة، أو معدلات الاستهلاك، مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تسمح لهم بمراجعة السياسات المُختارة من قبل الإدارة، وتُمكن من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى. ولأسباب مشابهة، فإنه من الضروري أن يُفصح عن:

(أ) الاستهلاك خلال الفترة، سواء المُثبت ضمن الربح أو الخسارة أو على أنه جزء من تكلفة أصول أخرى؛

(ب) مجمع الاستهلاك في نهاية الفترة.

٧٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تفصح المنشأة عن طبيعة وأثر التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له أثر في الفترة الحالية أو يُتوقع أن يكون له أثر في الفترات اللاحقة. وللعقارات والآلات والمعدات، قد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في تقديرات فيما يتعلق بما يلي:

(أ) القيم المتبقية؛

(ب) التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة بنود العقارات والآلات والمعدات أو إعادتها إلى ما كانت عليه؛

(ج) الأعمار الإنتاجية؛

(د) طرق الاستهلاك.

٧٧ **إذا عُرضت بنود العقارات والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقويم، فإنه يجب أن يُفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣:**

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(ب) ما إذا كان قد تم إشراك مُثمن مستقل؛

(ج)- (د) [حذفت]

(هـ) لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات أعيد تقويمها، المبلغ الدفتري، الذي كانت ستُثبت به لو سُجلت الأصول بموجب نموذج التكلفة؛

(و) فائض إعادة التقويم، مبيناً التغير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على حملة الأسهم.

٧٨ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، تفصح المنشأة عن معلومات عن العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٣(هـ) (٤)-(٦).

٧٩ قد يجد مستخدمو القوائم المالية - أيضاً - المعلومات التالية ملائمة لاحتياجاتهم:

(أ) المبلغ الدفتري للعقارات والآلات والمعدات المُعطلة بشكل مؤقت؛

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري لأي من العقارات والآلات والمعدات المستهلكة بالكامل والتي ما تزال قيد الاستخدام؛

(ج) المبلغ الدفتري للعقارات والآلات والمعدات التي عُزلت من الاستخدام النشط ولم تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(د) عندما يُستخدم نموذج التكلفة، القيمة العادلة للعقارات والآلات والمعدات عندما تختلف هذه - بشكل ذي أهمية نسبية - عن المبلغ الدفتري.

وبناءً عليه، تُشجع المنشآت على الإفصاح عن هذه المبالغ.

الأحكام الانتقالية

٨٠ **يجب أن تُطبق – بأثر مستقبلي – متطلبات الفقرات ٢٤–٢٦ المتعلقة بالقياس الأولي لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات المُقتناة في معاملة مُبادلة أصول – فقط – على المعاملات المستقبلية.**

٨٠أ تم تعديل الفقرة ٣٥ "بدورة التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقارير المالية ٢٠١٠–٢٠١٢". يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لجميع عمليات إعادة التقويم المثبتة في الفترات السنوية التي تبدأ في تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات أو بعده، وفي الفترة السنوية التي تسبقها مباشرة. يمكن للمنشأة أيضاً عرض معلومات مقارنة معدلة لأي فترات سابقة معروضة، ولكن ليس مطلوباً منها ذلك. في حال قامت المنشأة بعرض معلومات مقارنة غير معدلة لأي فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها، وبيان أنه تم عرضها على أساس مختلف وشرح هذا الأساس.

٨٠ب في فترة التقرير عندما يطبق "الزراعة: النباتات المثمرة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١)" لأول مرة، فإنه لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترة الحالية. ولكن يجب على المنشأة عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ لكل فترة سابقة معروضة.

٨٠ج قد تختار المنشأة أن تقيس بندا من بنود النباتات المثمرة بقيمته العادلة في بداية أسبق فترة معروضة في القوائم المالية لفترة التقرير التي طبقت فيها المنشأة لأول مرة "الزراعة: النباتات المثمرة" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١)" واستخدام تلك القيمة العادلة باعتبارها تكلفتها المفترضة في ذلك التاريخ. ويجب إثبات أي فروقات بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة في الأرباح المبقاة الافتتاحية في بداية أسبق فترة معروضة.

تاريخ السريان

٨١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٨١أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرة ٣ على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق تلك التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٨١ب عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، عدل الفقرات ٣٩، و٤٠، و٧٣(هـ)(٤). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٨١ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٤٤. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق التعديل على تلك الفترة الأبكر.

٨١د عُدلت الفقرتان ٦، و٦٩ وأضيفت الفقرة ٦٨أ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تطبق - في نفس الوقت - التعديلات المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية".

٨١هـ عُدلت الفقرة ٥ بموجب "تحسينات المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر إذا طبقت المنشأة - أيضاً - التعديلات على الفقرات ٨، و٩، و٢٢، و٥٣، و٥٣أ، و٥٣ب، و٥٤، و٥٧، و٨٥ب لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ في الوقت نفسه. وإذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٦، وعدل الفقرات ٢٦، و٣٥، و٧٧، وحذف الفقرتين ٣٢، و٣٣. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨١ز عدّل "التحسينات السنوية لدورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٨. ويجب على المنشأة أن تطبق - بأثر رجعي - ذلك التعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ح عدّل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢" المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ٣٥ واضافت الفقرة ٨٠ أ. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت منشأة ذلك التعديل على فترة أسبق يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ ط عدّل "توضيح الطرق المقبولة للاستهلاك و الاطفاء" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨) المُصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرة ٥٦ واضاف الفقرة ٦٢أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبليا على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة أسبق فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ ي عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايرادات من العقود مع العملاء" المُصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرات ٦٨أ و٦٩ و٧٢. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٨١ ك عدّل "الزراعة: النباتات المثمرة" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١) المُصدر في يونيو ٢٠١٤ الفقرات ٣ و٦ و٣٧ وأضاف الفقرات ٢٢أ و٨٠ب - ٨٠ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة اسبق يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ باستثناء ما تم تحديده في الفقرة ٨٠ج.

٨١ ل حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦م الفقرات ٤ و٢٧، وعدّل الفقرات ٥، و١٠، و٤٤، و٦٨-٦٩. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٨٢ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المُنقح في ١٩٩٨).

٨٣ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير ٦ للجنة تفسيرات المعايير الدولية السابقة " تكاليف تعديل البرمجيات الموجودة"؛

(ب) تفسير ١٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية السابقة "العقارات، والآلات والمعدات. التعويض عن الهبوط في قيمة البنود أو عن خسائرها"؛

(ج) تفسير ٢٣ للجنة تفسيرات المعايير الدولية السابقة "العقارات، والآلات والمعدات ـ تكاليف الفحص أو التجديد الشامل".

معيار المحاسبة الدولي ١٩

"منافع الموظف"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٨ (إضافة) تم توسيع تعريف «العائد على أصول الخطة» ليشمل الإشارة إلى الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

العائد على أصول الخطة هو الفائدة، وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أي تكاليف لإدارة أصول الخطة،

(ب) أي زكاة وضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة.

١٣٠ (إضافة) تمت إضافة الإشارة إلى الزكاة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأي زكاة وضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس التزام المنفعة المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تطرح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

١٤٢أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ١٤٢، وذلك لاشتراط إفصاح المنشأة عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية على قرارات المستثمرين في المملكة وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٤٢أ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات أصول خطط منافع الموظفين المحددة بنفس أسلوب الإفصاح عن الأصول المالية الوارد في الفقرة ٧٨ (و) التي أضافتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية.

معيار المحاسبة الدولي ١٩

منافع الموظف

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن منافع الموظف والإفصاح عنها. ويتطلب المعيار من المنشأة أن تُثبت:

(أ) التزاماً، عندما يُقدم الموظف خدمة، في مقابل منافع موظف ستُدفع في المستقبل؛

(ب) مصروفاً، عندما تستهلك المنشأة المنفعة الاقتصادية التي تنشأ عن خدمة مُقدمة من قبل موظف، مقابل منافع الموظف.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل صاحب العمل عند المحاسبة عن جميع منافع الموظف، باستثناء تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم".**

٣ لا يتناول هذا المعيار التقرير من قبل خطط منفعة الموظف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد").

٤ تشمل منافع الموظف التي ينطبق عليها هذا المعيار تلك التي يتم تقديمها:

(أ) بموجب خطط رسمية، أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة وموظفين منفردين، أو مجموعات من الموظفين، أو ممثليهم؛ أو

(ب) بموجب متطلبات تشريعية، أو من خلال ترتيبات صناعة، تكون المنشآت مُطالبة بموجبها بأن تساهم في خطط وطنية، أو خطط الدولة، أو خطط أخرى متعددة أصحاب العمل؛ أو

(ج) من خلال تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني حيثما لا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظف. ومثال الالتزام الضمني هو حيثما يتسبب تغيير في ممارسات المنشأة غير الرسمية في ضرر غير مقبول بعلاقاتها مع الموظفين.

٥ تشمل منافع الموظف:

(أ) منافع الموظف قصيرة الأجل، عندما يُتوقع أنه سيتم تسويتها - بشكلٍ كامل - قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها، ومن أمثلتها ما يلي:

(١) الأجور، والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛

(٢) الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة؛

(٣) المشاركة في الربح والمكافآت؛

(٤) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع لما بعد إنتهاء التوظيف، مثل ما يلي:

(١) منافع التقاعد (مثل المعاشات، والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد)؛

(٢) المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف؛

(ج) منافع الموظف الأخرى طويلة الأجل، مثل:

(١) حالات الغياب طويلة الأجل المدفوعة مثل إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ العلمي؛

(٢) منافع اليوبيل، أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(٣) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) منافع إنهاء التوظيف.

٦ تشمل منافع الموظف المنافع المقدمة إما للموظفين، أو لمن يعولون، أو المستفيدين، ويمكن تسويتها بمدفوعات (أو بتقديم سلع أو خدمات) تُؤدى إما - بشكل مباشر - إلى الموظفين، أو إلى أزواجهم، أو أطفالهم، أو آخرين ممن يعولون، أو إلى آخرين مثل شركات التأمين.

٧ قد يقدم الموظف خدمات للمنشأة على أساس دوام كامل، أو دوام جزئي، أو دائم، أو عرضي، أو مؤقت. ولغرض هذا المعيار، يشمل الموظفون المدراء وموظفي الإدارة الآخرين.

التعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

تعريفات منافع الموظف

منافع الموظف هي جميع أشكال العوض المُقدم من قبل المنشأة مقابل خدمة مُقدمة من قبل موظفين، أو مقابل إنهاء التوظيف.

منافع الموظف قصيرة الأجل هي منافع الموظف (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) التي يُتوقع أن تتم تسويتها - بشكلٍ كاملٍ - قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

منافع لما بعد انتهاء التوظيف هي منافع الموظف (بخلاف منافع إنهاء التوظيف ومنافع الموظف قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى هي جميع منافع الموظف بخلاف منافع الموظف قصيرة الأجل، ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

منافع إنهاء التوظيف هي منافع الموظف المُقدمة في مقابل إنهاء توظيف موظف كنتيجة لأي مما يلي:

(أ) قرار منشأة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو

(ب) قرار موظف بأن يقبل عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.

التعريفات المتعلقة بتصنيف الخطط

خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف هي الترتيبات الرسمية أو غير الرسمية التي بموجبها تقدم المنشاة منافع ما بعد إنتهاء التوظيف لموظف واحد، أو أكثر.

خطط المساهمة المحددة هي خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف التي بموجبها تدفع المنشأة مساهمات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولن يكون عليها التزام نظامي، أو ضمني بأن تدفع مساهمات إضافية عندما لا يحتفظ الصندوق بأصول كافية ليدفع جميع منافع الموظف المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

خطط المنفعة المحددة هي خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف بخلاف خطط المساهمة المحددة.

الخطط متعددة أصحاب العمل هي خطط المساهمة المحددة (بخلاف خطط الدولة) أو خطط المنفعة المحددة (بخلاف خطط الدولة) التي:

(أ) تجمع الأصول المُساهم بها من قبل منشآت متنوعة لا تخضع لسيطرة واحدة؛

(ب) تستخدم تلك الأصول لتقدم منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أن مستويات المساهمة والمنفعة تُحدد بغض النظر عن هوية المنشأة التي توظف الموظفين.

التعريفات المتعلقة بصافي التزام (أصل) المنفعة المحددة

صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة هو العجز، أو الفائض، مُعدلاً لأي أثر لتقييد صافي أصل المنفعة المحددة بالحد الأعلى للأصل.

العجز، أو الفائض هو:

(أ) القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة مطروحاً منها

(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).

الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متاحة في شكل مُستردات من الخطة، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة.

القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة هي القيمة الحالية، دون طرح أي أصول للخطة، لمدفوعات مستقبلية متوقعة تُتطلب لتسوية الالتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تشمل أصول الخطة:

(أ) الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منفعة الموظف طويلة الأجل؛

(ب) وثائق التأمين المُؤهلة.

الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منفعة الموظف طويلة الأجل هي الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل المُصدرة من قبل المنشأة المعدة للتقرير) التي:

(أ) يُحتفظ بها من قبل منشأة (أو صندوق) تكون منفصلة – بشكل نظامي - عن المنشأة المعدة للتقرير وتوجد - فقط - لدفع، أو تمويل منافع الموظف؛

(ب) تكون متاحة لتُستخدم - فقط - لدفع، أو تمويل منافع الموظف، ولا تكون متاحة لدائني المنشأة المعدة للتقرير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إرجاعها للمنشأة معدة التقرير، إلا عندما:

(١) تكون أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع التزامات الخطة، أو المنشأة معدة التقرير، والمتعلقة بمنفعة الموظف؛ أو

(٢) تعاد الأصول للمنشأة معدة التقرير لتعويضها عن منافع الموظف التي دُفعت بالفعل.

وثيقة تأمين مؤهلة هي وثيقة تأمين[١] مُصدرة من قبل مُؤَمِّن والذي لا يُعد طرفاً ذا علاقة (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة") بالمنشأة معدة التقرير، عندما تكون المتحصلات من الوثيقة:

(أ) يمكن استخدامها – فقط - لدفع، أو تمويل منافع الموظف بموجب خطة منفعة محددة؛

١ ليس من الضروري أن تكون وثيقة التأمين المؤهلة عقد تأمين، كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين".

(ب) غير متاحة لدائني المنشأة معدة التقرير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للمنشأة معدة التقرير، إلا عندما:

(١) تمثل المتحصلات أصولاً فائضة لا تستلزمها الوثيقة للوفاء بجميع التزامات منفعة الموظف المتعلقة بها؛ أو

(٢) تعاد المتحصلات للمنشأة المعدة للتقرير لتعويضها عن منافع الموظف التي دُفعت بالفعل.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيُستلم لبيع أصل، أو سيُدفع لتحويل التزام، في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

التعريفات المتعلقة بتكلفة المنفعة المحددة

تشمل تكلفة الخدمة:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية، والتي هي الزيادة، في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة، الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية؛

(ب) تكلفة الخدمة السابقة، والتي هي التغير، في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة عن خدمة الموظف في الفترات السابقة، الناتج عن تعديل خطة (استحداث، أو سحب خطة منفعة محددة، أو تغييرات فيها)، أو تقليص (تخفيض كبير من قبل المنشأة في عدد الموظفين الذين تشملهم خطة)؛

(ج) أي مكسب أو خسارة من التسوية.

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة هو التغير خلال الفترة، في صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة، الذي ينشأ عن مرور الوقت.

تشمل إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة:

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية؛

(ب) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة؛

(ج) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

المكاسب والخسائر الاكتوارية هي التغيرات، في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة، الناتجة عن:

(أ) التعديلات بناءً على الخبرة (آثار الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛

(ب) آثار التغييرات في الافتراضات الاكتوارية.

العائد على أصول الخطة هو الفائدة، وتوزيعات الأرباح والدخل الآخر المُتولد من أصول الخطة، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحاً منها:

(أ) أي تكاليف لإدارة أصول الخطة؛

(ب) أي ضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة.

التسوية هي المعاملة التي تستبعد جميع الالتزامات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء، أو لجميع المنافع المُقدمة بموجب خطة منفعة محددة، بخلاف دفع منافع لموظفين، أو نيابة عنهم، مُحددة في أحكام الخطة ومُضمنة في الافتراضات الاكتوارية.

منافع الموظف قصيرة الأجل

٩ تشمل منافع الموظف قصيرة الأجل، عندما يُتوقع أنه سيتم تسويتها - بشكل كامل - قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوي التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها، بنوداً مثل ما يلي:

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛

(ب) الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة؛

(ج) المشاركة في الربح والمكافآت؛

(د) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية، أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

١٠ لا يلزم المنشأة أن تُعيد تصنيف منفعة موظف قصيرة الأجل عندما تتغير - بشكل مؤقت - توقعات المنشأة لتوقيت التسوية. وبالرغم من ذلك، عندما تتغير خصائص المنفعة (مثل تغير من منفعة غير تراكمية إلى منفعة تراكمية) أو عندما لا يكون التغيير في التوقعات لتوقيت التسوية مؤقتاً، حينذاك تأخذ المنشأة في الحسبان ما إذا كانت المنفعة لا تزال تستوفي تعريف منافع الموظف قصيرة الأجل.

الإثبات والقياس

جميع منافع الموظف قصيرة الأجل

١١ عندما يقدم موظف خدمة لمنشأة خلال فترة محاسبية، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت المبلغ غير المخصوم لمنافع الموظف قصيرة الأجل المُتوقع أن يُدفع في مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنه التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي مبلغ دُفع بالفعل. فإذا كان المبلغ المدفوع بالفعل يزيد عن المبلغ غير المخصوم للمنافع، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت تلك الزيادة على انها أصل (مصروف مسبق الدفع) بقدر ما سوف يؤدي الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية، أو استرداد نقد.

(ب) على أنه مصروف، ما لم يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي، أو يسمح بتضمين المنافع في تكلفة أصل (أنظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات").

١٢ توضح الفقرات ١٣، و١٦ و١٩ كيف يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ١١ على منافع الموظف قصيرة الأجل التي في شكل خطط لحالات الغياب المدفوعة وخطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة.

حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة

١٣ يجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة لمنافع الموظف قصيرة الأجل التي في شكل حالات غياب مدفوعة بموجب الفقرة ١١ كما يلي:

(أ) في حالات الغياب المدفوعة التراكمية، عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد استحقاقهم لحالات غياب مدفوعة مستقبلية.

(ب) في حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية، عندما تحدث حالات الغياب.

١٤ يمكن للمنشأة أن تدفع للموظفين مقابل الغياب لأسباب متنوعة بما في ذلك العطلات، والمرض والعجز قصير الأجل، ورعاية الأمومة أو الأبوة، وخدمة هيئة المحلفين، والخدمة العسكرية. ويندرج استحقاق حالات الغياب المدفوعة تحت تصنيفين:

(أ) تراكمية؛

(ب) غير تراكمية.

١٥ حالات الغياب المدفوعة التراكمية هي تلك الحالات التي تُرحل ويمكن أن تُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يُستخدم استحقاق الفترة الحالية بالكامل. وقد تكون حالات الغياب المدفوعة التراكمية إما اكتسابية (وبعبارة أخرى، يحق للموظفين دفعة نقدية عن استحقاق غير مستخدم عند ترك المنشأة)، أو غير اكتسابية (عندما لا يحق للموظفين دفعة نقدية عن استحقاق غير مستخدم عند ترك المنشأة). وينشأ التزام عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد استحقاقهم لحالات غياب مدفوعة مستقبلية. ويوجد الالتزام، ويُثبت، حتى ولو كانت حالات الغياب المدفوعة غير اكتسابية، على الرغم من أن احتمال أن يترك الموظفون المنشأة، قبل أن يستخدموا استحقاقاً متراكماً غير اكتسابي، يؤثر على قياس ذلك الالتزام.

١٦ **يجب على المنشأة أن تقيس التكلفة المتوقعة لحالات الغياب المدفوعة التراكمية على أنها مبلغ إضافي تتوقع المنشأة أن تدفعه كنتيجة للاستحقاق غير المستخدم والذي تراكم في نهاية فترة التقرير.**

١٧ تقيس الطريقة المحددة في الفقرة السابقة الالتزام بمبلغ المدفوعات الإضافية التي يُتوقع أن تنشأ - فقط – عن حقيقة أن المنفعة تتراكم. وفي كثيرٍ من الحالات، قد لا يلزم المنشأة أن تجري حسابات مفصلة لتقدير أنه لا يوجد التزام ذو أهمية نسبية لحالات الغياب المدفوعة غير المستخدمة. فعلى سبيل المثال، من المحتمل أن يكون التزام عن إجازة مرضية ذا أهمية نسبية - فقط –إذا كان هناك تفهم رسمي، أو غير رسمي بأنه يمكن أخذ الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة على أنها إجازة سنوية مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين ١٦ و١٧

لدى منشأة ١٠٠ موظف، يحق لكل منهم خمسة أيام عمل إجازة مرضية مدفوعة لكل سنة. ويمكن أن تُرحل الإجازات المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. كما أن الإجازة المرضية تؤخذ أولاً من استحقاق السنة الحالية، ثم من أي رصيد مُرحل من السنة السابقة (أساس الوارد أخيراً، صادر أولا). وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كان متوسط الاستحقاق غير المستخدم يومان لكل موظف. وتتوقع المنشأة، على أساس الخبرة التي يُتوقع أن تستمر، أن ٩٢ موظفاً لن يأخذوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠×٢، وأن الثمانية موظفين المتبقين سوف يأخذون في المتوسط ستة أيام ونصف لكلٍ منهم.

تتوقع المنشأة أنها سوف تدفع اثني عشر يوماً إضافياً إجازة مرضية كنتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ (يوم ونصف لكل واحد، لثمانية موظفين). وبناءً عليه، تثبت المنشأة التزاماً يعادل اثني عشر يوماً إجازة مرضية.

١٨ لا تُرحل حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية: فهي تنقضي إذا لم يستخدم استحقاق الفترة الحالية بالكامل ولا تمنح الموظفين الحق في دفعة نقدية عن الاستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة. هذا هو الحال – عادةً – للإجازة المرضية (للمدى الذي لا يُزيد فيه الاستحقاق السابق غير المستخدم الاستحقاق المستقبلي)، وإجازات رعاية الأمومة أو الأبوة، وحالات الغياب المدفوعة لخدمة هيئة المحلفين أو الخدمة العسكرية. ولا تثبت المنشأة التزاماً، أو مصروفاً حتى وقت الغياب، نظراً لأن خدمة الموظف لا تُزيد مبلغ المنفعة.

خطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة

١٩ **يجب على المنشأة أن تُثبت التكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الربح ومدفوعات المكافأة بموجب الفقرة ١١ عندما، وفقط عندما:**

(أ) يكون على المنشأة التزام نظامي، أو ضمني حالي بأن تقوم بمثل هذه المدفوعات كنتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للالتزام.

ويوجد إلتزام حالي عندما، وفقط عندما، لا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى أن تقوم بالمدفوعات.

٢٠ بموجب بعض خطط المشاركة في الربح، يستلم الموظفون نصيباً من الأرباح - فقط -إذا ظلوا مع المنشأة لفترة محددة. وينشأ عن مثل هذه الخطط التزام ضمني بما أن الموظفين يقدمون الخدمة التي تُزيد المبلغ الذي سيُدفع إذا ظلوا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة. ويعكس قياس مثل تلك الالتزامات الضمنية احتمال أن يترك بعض الموظفين المنشأة دون استلام مدفوعات المشاركة في الربح.

مثال يوضح الفقرة ٢٠

تتطلب خطة المشاركة في الأرباح أن تدفع المنشأة نسبة محددة من ربحها السنوي للسنة للموظفين الذي يخدمون طوال السنة. وإذا لم يرحل أي موظف خلال السنة، فإن إجمالي مدفوعات المشاركة في الأرباح للسنة سوف يكون ٣٪ من الربح. وتقدر المنشأة أن معدل دوران الموظفين سوف يخفض المدفوعات إلى ٢,٥٪ من الربح.

تثبت المنشأة التزاماً ومصروفاً يعادل ٢,٥٪ من الربح.

٢١ قد لا يكون على المنشأة التزام نظامي بأن تدفع مكافأة. ومع ذلك، في بعض الحالات، يكون للمنشأة ممارسة بدفع مكافآت. وفي مثل هذه الحالات، يكون على المنشأة التزام ضمني نظراً لأنه ليس للمنشأة بديل واقعي سوى أن تدفع المكافأة. ويعكس قياس الالتزام الضمني احتمال أن يترك بعض الموظفين المنشأة دون استلام مكافأة.

٢٢ يمكن للمنشأة أن تجري تقديراً يمكن الاعتماد عليه لالتزامها النظامي، أو الضمني بموجب خطة مشاركة في الربح، أو خطة مكافأة - فقط – عندما:

(أ) تنطوي الاحكام الرسمية للخطة على طريقة احتساب لتحديد مبلغ المنفعة؛ أو

(ب) تحدد المنشأة المبالغ التي ستُدفع قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها، أو

(ج) تقدم الممارسة السابقة دليلاً واضحاً على مبلغ الالتزام الضمني للمنشأة.

٢٣ ينتج التزام بموجب خطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة عن خدمة الموظف وليس عن معاملة مع ملاك المنشأة. ومن ثم، لا تثبت المنشأة تكلفة خطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة على أنها توزيع للربح ولكن على أنها مصروف.

٢٤ إذا لم يكن من المتوقع أن تُسوى مدفوعات المشاركة في الربح والمكافأة – بشكلٍ كاملٍ - قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فإن تلك المدفوعات تعد منافع موظف أخرى طويلة الأجل (أنظر الفقرات ١٥٣-١٥٨).

الإفصاح

٢٥ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظف قصيرة الأجل، فإن المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي قد تتطلب إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظف لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" إفصاحاً عن مصروف منافع الموظف.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: تمييز خطط المساهمة المحددة عن خطط المنفعة المحددة

٢٦ تشمل منافع ما بعد إنتهاء التوظيف بنوداً مثل ما يلي:

(أ) منافع التقاعد (مثل المعاشات والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد)؛

(ب) المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

إن الترتيبات التي بموجبها تقدم المنشأة منافع لما بعد انتهاء التوظيف هي خطط منفعة لما بعد انتهاء التوظيف. وتطبق المنشأة هذا المعيار على جميع مثل هذه الترتيبات سواء كانت تنطوي على تعيين منشأة منفصلة لتستلم المساهمات وتدفع المنافع أم لا.

٢٧ تُصنف خطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف على أنها إما خطط مساهمة محددة، أو خطط منفعة محددة، بالاعتماد على الجوهر الاقتصادي للخطة كما هو مستخلص من أحكامها وشروطها الرئيسة.

٢٨ بموجب خطط المساهمة المحددة، يقتصر الالتزام النظامي، أو الضمني للمنشأة على المبلغ الذي توافق على أن تساهم به في الصندوق. وبالتالي، يُحدد مبلغ المنافع لما بعد انتهاء التوظيف المُستلم من قبل الموظف بمبلغ المساهمات المدفوعة من قبل المنشأة (وربما - أيضاً - من قبل الموظف) لخطة منفعة ما بعد انتهاء التوظيف أو لشركة تأمين، بالإضافة إلى العوائد الاستثمارية الناشئة عن المساهمات. وبالتالي، تقع المخاطر الاكتوارية (أن المنافع سوف تكون أقل من المتوقع) والمخاطر الاستثمارية (أن الأصول المستثمرة سوف تكون غير كافية للوفاء بالمنافع المتوقعة)، في الجوهر، على الموظف.

٢٩ ومن أمثلة الحالات التي لا يقتصر فيها التزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على أن تساهم به في الصندوق عندما يكون على المنشأة التزام نظامي، أو ضمني بموجب:

(أ) طريقة لاحتساب منفعة الخطة لا تكون مرتبطة - فقط - بمبلغ المساهمات وتتطلب أن تقدم المنشأة مساهمات إضافية عندما تكون الأصول غير كافية للوفاء بالمنافع وفق طريقة احتساب منفعة الخطة؛ أو

(ب) ضمان عائد محدد على المساهمات، إما بشكلٍ غير مباشر بموجب خطة، أو بشكلٍ مباشر؛ أو

(ج) تلك الممارسات غير الرسمية والتي ينشأ عنها التزام ضمني. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ التزام ضمني عندما يكون للمنشأة سابقة في زيادة المنافع لموظفين سابقين لمواكبة التضخم حتى ولو لم يكن هناك التزام نظامي على المنشأة لفعل ذلك.

٣٠ وبموجب خطط المنفعة المحددة:

(أ) التزام المنشأة هو أن توفر المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛

(ب) تقع المخاطرة الاكتوارية (أن المنافع سوف تكلف أكثر من المتوقع) والمخاطر الاستثمارية، في الجوهر، على المنشأة. فإذا كانت الخبرة الاكتوارية، أو الاستثمارية أسوأ من المتوقع، فإنه قد يزداد التزام المنشأة.

٣١ توضح الفقرات ٣٢-٤٩ تمييز خطط المساهمة المحددة عن خطط المنفعة المحددة في سياق الخطط متعددة أصحاب العمل، وخطط المنفعة المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة، وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

الخطط متعددة أصحاب العمل

٣٢ **يجب على المنشأة أن تصنف خطة متعددة أصحاب العمل على أنها خطة مساهمة محددة، أو خطة منفعة محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام ضمني يتجاوز الاحكام الرسمية).**

٣٣ **إذا شاركت منشأة في خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، فإنه، ما لم تنطبق الفقرة ٣٤، يجب عليها ما يلي:**

(أ) أن تحاسب عن حصتها المتناسبة من التزام المنفعة المحددة، وأصول الخطة والتكاليف المرتبطة بالخطة بالطريقة نفسها كما هي لأي خطة منفعة محددة أخرى؛

(ب) أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٤٨ (باستثناء الفقرة ١٤٨(د)).

٣٤ **عندما لا تُتاح معلومات كافية لاستخدام المحاسبة عن المنفعة المحددة لخطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، فإنه يجب على المنشأة:**

(أ) أن تحاسب عن الخطة وفقاً للفقرتين ٥١ و٥٢ كما لو كانت خطة مساهمة محددة؛

(ب) أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨.

٣٥ ومثال لخطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل هي تلك التي فيها:

(أ) تُمول الخطة على أساس الدفع أولاً بأول: تُحدد المساهمات عند المستوى الذي يتوقع أنه سيكون كافياً لدفع المنافع التي تصبح واجبة السداد في الفترة نفسها، وسوف تُدفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛

(ب) تُحدد منافع الموظفين بطول خدمتهم وليس لدى المنشآت المشاركة وسائل واقعية للانسحاب من الخطة بدون دفع مساهمة مقابل المنافع المكتسبة من قبل الموظفين حتى تاريخ الانسحاب. وينشأ عن مثل هذه الخطة مخاطر اكتوارية للمنشأة: عندما تكون التكلفة النهائية للمنافع المكتسبة بالفعل في نهاية فترة التقرير أكثر من المُتوقع، فإنه سيكون على المنشأة إما أن تزيد مساهماتها، أو أن تقنع الموظفين بأن يقبلوا تخفيضاً في المنافع. لذلك، فإن مثل هذه الخطة هي خطة منفعة محددة.

٣٦ حيثما أتيحت معلومات كافية عن خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، فإن المنشأة تحاسب عن حصتها المتناسبة في التزام المنفعة المحددة، وأصول الخطة وتكلفة ما بعد انتهاء التوظيف المرتبطة بالخطة بالطريقة نفسها كما هي لأي خطة منفعة محددة أخرى. وبالرغم من ذلك، قد لا تكون المنشأة قادرة على أن تحدد نصيبها من المركز المالي الأساس للخطة، ومن أدائها، بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بشكل كافٍ - لأغراض المحاسبة. وقد يحدث هذا عندما:

(أ) تعَرِّض الخطة المنشآت المشاركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، ونتيجة لذلك لا يوجد أساس ثابت ويمكن الاعتماد عليه لتخصيص الالتزام، وأصول الخطة والتكلفة لمنشآت بعينها مشاركة في الخطة؛ أو

(ب) لا يكون للمنشأة قدرة على الوصول لمعلومات كافية عن الخطة لاستيفاء متطلبات هذا المعيار.

في تلك الحالات، تحاسب المنشأة عن الخطة كما لو كانت خطة مساهمة محددة، وتُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨.

٣٧ قد يوجد اتفاق تعاقدي بين الخطة متعددة أصحاب العمل والمشاركين فيها، والذي يحدد كيف سيُوزع الفائض في الخطة على المشاركين (أو العجز الممول). ويجب على المشارك في خطة متعددة أصحاب العمل مع وجود مثل هذا الاتفاق، الذي يحاسب عن الخطة على أنها خطة مساهمة محددة وفقاً للفقرة ٣٤، أن يثبت الأصل أو الالتزام الذي ينشأ عن الاتفاق التعاقدي، وأن يثبت الدخل أو المصروف الناتج ضمن الربح أو الخسارة.

مثال يوضح الفقرة ٣٧

تشارك منشأة في خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل والتي لا تعد تقويمات للخطة على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩. وبناءً عليه، تحاسب عن الخطة كما لو كانت خطة مساهمة محددة. ويُظهِر تقويم للتمويل لم يُجرى وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ عجزاً في الخطة قدره ١٠٠ مليون وحدة نقد[أ]. وقد وافقت الخطة بموجب العقد على جدول زمني للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة التي سوف تستبعد العجز على مدى السنوات الخمس التالية. ويكون إجمالي مساهمات المنشأة بموجب العقد هو ٨ مليون وحدة نقد.

تثبت المنشأة التزاماً بالمساهمات المعدلة بالقيمة الزمنية للنقود ومصروفاً مساوياً ضمن الربح أو الخسارة.

(أ) في هذا المعيار، تُقوم المبالغ المالية بـ "وحدات نقد".

٣٨ تتميز الخطط متعددة أصحاب العمل عن إدارة خطط المجموعة. تُعد إدارة خطة المجموعة مجرد تجميع لخطط أحادية لأصحاب العمل مُجمعة لتسمح بأن يجمع أصحاب العمل المشاركين أصولهم لأغراض استثمارية وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار والإشراف عليه، ولكن يتم الفصل بين مطالبات أصحاب العمل المختلفين للمنفعة المنفردة لموظفيهم. ولا تشكل إدارة خطط المجموعة مشاكل محاسبية معينة نظراً لأن المعلومات تُتاح بسهولة لمعالجتها بالطريقة نفسها كما هي لأي خطة أحادية لصاحب العمل، ونظراً لأن مثل هذه الخطط لا تعَرِّض المنشآت المشاركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى. وتتطلب التعريفات الواردة في هذا المعيار من المنشأة أن تصنف إدارة خطة المجموعة على أنها خطة مساهمة محددة، أو خطة منفعة محددة وفقاً لأحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام ضمني يتجاوز الاحكام الرسمية).

٣٩ **عند تحديد متى يُثبت، وكيف يُقاس التزام يتعلق بإنهاء خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، أو بانسحاب المنشأة من خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".**

خطط المنفعة المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة

٤٠ لا تُعد خطط المنفعة المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة، على سبيل المثال، منشأة أم ومنشآتها التابعة، خطط متعددة أصحاب العمل.

٤١ يجب على المنشأة المشاركة في هذه الخطة أن تحصل على معلومات عن الخطة ككل مُقاسة وفقاً لهذا المعيار على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة ككل. وإذا كان هناك اتفاق تعاقدي، أو سياسة مُعلنه لتحميل منشآت بعينها بالمجموعة صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة ككل مُقاسة وفقاً لهذا المعيار، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، صافي تكلفة المنفعة المحددة المُحملة وفقاً لذلك. وإذا لم يكن هناك مثل هذا الاتفاق، أو السياسة، فإنه يجب أن يُثبت صافي تكلفة المنفعة المحددة في القوائم المالية المنفصلة، أو الفردية لمنشأة المجموعة التي تعتبر - نظامياً - صاحبة العمل الراعية للخطة. ويجب على المنشآت الأخرى بالمجموعة أن تثبت، في قوائمها المالية المنفصلة، أو الفردية، تكلفة مساوية لمساهمتها واجبة السداد للفترة.

٤٢ تُعد المشاركة في مثل هذه الخطة معاملة مع طرف ذي علاقة لكل منشأة منفردة بالمجموعة. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تفصح، في قوائمها المالية المنفصلة، أو الفردية، عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٩.

خطط الدولة

٤٣ **يجب على المنشأة أن تحاسب عن خطة الدولة بالطريقة نفسها كما هي لخطة متعددة أصحاب العمل (أنظر الفقرات ٣٢-٣٩).**

٤٤ تُوضع خطط الدولة بموجب تشريع لتشمل جميع المنشآت (أو جميع المنشآت في تصنيف معين، على سبيل المثال، صناعة محددة)، وتُدار من قبل الحكومة الوطنية، أو المحلية، أو من قبل هيئة أخرى (على سبيل المثال، هيئة مستقلة أنشئت – بشكل محدد – لهذا الغرض) لا تخضع لسيطرة، أو تأثير من قبل المنشأة المعدة للتقرير. وتقدم بعض الخطط الموضوعة من قبل المنشأة منافع إلزامية، كبديل للمنافع التي كانت بخلاف ذلك ستشملها خطة الدولة – ومنافع اختيارية إضافية. ولا تُعد مثل هذه الخطط خطط دولة.

٤٥ تُوصف خطط الدولة بأنها منفعة محددة، أو مساهمة محددة، بالاعتماد على التزام المنشأة بموجب الخطة. وتُمول العديد من خطط الدولة على أساس الدفع أولاً بأول: تُحدد المساهمات عند المستوى الذي يُتوقع أنه سيكون كافياً لدفع المنافع المطلوبة التي تصبح واجبة السداد في الفترة نفسها؛ وستُدفع المنافع المستقبلية المُكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية. ومع ذلك، في معظم خطط الدولة ليس على المنشأة التزام نظامي، أو ضمني بأن تدفع هذه المنافع المستقبلية: فالتزامها - فقط – هو أن تدفع المساهمات عندما تصبح واجبة السداد، وإذا توقفت المنشأة عن توظيف أعضاء خطة الدولة، فإنه سوف لا يكون عليها التزام بأن تدفع المنافع المُكتسبة من قبل موظفيها في السنوات السابقة. ولهذا السبب، تُعرف خطط الدولة - عادةً – بأنها خطط مساهمة محددة. وبالرغم من ذلك، عندما تكون خطة الدولة هي خطة منفعة محددة، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٣٢-٣٩.

المنافع المؤمن عليها

٤٦ **يمكن للمنشأة أن تدفع أقساط تأمين لتمول خطة المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف. ويجب على المنشأة أن تُعالج مثل هذه الخطة على أنها خطة مساهمة محددة إلا في حال أنه سيكون على المنشأة (إما بشكل مباشرٍ، أو غير مباشر بموجب الخطة) التزام نظامي، أو ضمني إما:**

(أ) بأن تدفع منافع الموظف – بشكل مباشر – عندما تصبح واجبة السداد؛ أو

(ب) بأن تدفع مبالغ إضافية إذا كان المؤمن لا يدفع جميع منافع الموظف المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

إذا أبقت المنشأة على مثل هذا الالتزام النظامي، أو الضمني، فإنه يجب على المنشأة أن تعالج الخطة على أنها خطة منفعة محددة.

٤٧ لا يلزم أن تكون للمنافع المؤمن عليها، بموجب وثيقة تأمين، علاقة مباشرة أو تلقائية مع التزام المنشأة بمنافع الموظف. وتخضع خطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف، التي تنطوي على وثائق تأمين، للتمييز نفسه بين المحاسبة والتمويل مثل الخطط المُمولة الأخرى.

٤٨ عندما تمول منشأة التزام المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف من خلال المساهمة في وثيقة تأمين والتي بموجبها ستُبقي المنشأة (إما بشكل مباشر، أو غير مباشر بموجب الخطة، أو من خلال آلية لتحديد الأقساط المستقبلية، أو من خلال علاقة مع طرف ذي علاقة بالمؤمن) على التزامها النظامي، أو الضمني، فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى ترتيب مساهمة محددة. ويتبع ذلك أن المنشأة:

(أ) تحاسب عن وثيقة التأمين المؤهلة على أنها أصل للخطة (أنظر الفقرة ٨)؛

(ب) تُثبت وثائق التأمين الأخرى على أنها حقوق في التعويض (عندما تستوفي الوثائق الضابط الوارد في الفقرة ١١٦).

٤٩ عندما تكون وثيقة تأمين باسم مشارك معين بالخطة، أو مجموعة مشاركين بالخطة وليس على المنشأة أي التزام نظامي، أو ضمني بأن تغطي أي خسارة على الوثيقة، فإنه ليس على المنشأة التزام بأن تدفع المنافع للموظفين ويتحمل المؤمن مسئولية شخصية عن دفع المنافع. يُعد دفع أقساط ثابتة بموجب مثل هذه العقود- في الجوهر - تسوية لالتزام منفعة الموظف، وليس استثمارا للوفاء بالالتزام. وبالتالي، لم يعد لدى المنشأة أصل أو التزام. وبناءً عليه، تُعالج المنشأة مثل هذه المدفوعات على أنها مساهمات في خطة مساهمة محددة.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: خطط المساهمة المحددة

٥٠ تتسم المحاسبة عن خطط المساهمة المحددة بالبساطة نظراً لأن التزام المنشأة المعدة للتقرير يتحدد لكل فترة بالمبالغ التي سيُساهم بها لتلك الفترة. وبالتالي، لا يتطلب قياس الالتزام، أو المصروف افتراضات اكتوارية ولا يوجد احتمال لأي مكسب، أو خسارة اكتوارية. علاوة على ذلك، تُقَاس الالتزامات على أساس غير مخصوم، باستثناء عندما لا يُتوقع أن تُسوى - بشكل كامل – قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

٥١ عندما يقدم موظف خدمة لمنشأة خلال فترة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المساهمة واجبة السداد لخطة المساهمة المحددة في مقابل هذه الخدمة:

(أ) على أنها التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي مساهمة دُفعت بالفعل. فإذا كانت المساهمة المدفوعة بالفعل تزيد عن المساهمة واجبة السداد مقابل الخدمة قبل نهاية فترة التقرير، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت هذه الزيادة على أنها أصل (مصروف مسبق الدفع) بقدر ما سوف يؤدي الدفع المسبق – على سبيل المثال – إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية، أو استرداد نقد.

(ب) على أنها مصروف، ما لم يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي، أو يسمح بتضمين المساهمة في تكلفة أصل (أنظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦).

٥٢ عندما لا يُتوقع أن تُسوى المساهمات في خطة مساهمة محددة – بشكل كامل - قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فإنه يجب أن تُخصم باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣.

الإفصاح

٥٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المبلغ المُثبت على أنه مصروف لخطط المساهمة المحددة.

٥٤ تفصح المنشأة، حيثما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤، عن معلومات حول المساهمات في خطط المساهمة المحددة لكبار موظفي الإدارة.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف: خطط المنفعة المحددة

٥٥ تتسم المحاسبة عن خطط المنفعة المحددة بالتعقيد نظراً لأن قياس الالتزام والمصروف يتطلب افتراضات اكتوارية، ويوجد احتمالاً لمكاسب وخسائر اكتوارية. علاوة على ذلك، تُقاس الالتزامات على أساس مخصوم؛ نظراً لأنها قد تُسوى بعد سنوات عديدة من تقديم الموظفين الخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

٥٦ قد تكون خطط المنفعة المحددة غير مُمولة، أو قد تكون مُمولة - بشكل كامل أو بشكل جزئي - من خلال مساهمات المنشأة، وأحيانا من قبل موظفيها، في منشأة، أو صندوق، والذي يكون منفصلاً - بشكل نظامي - عن المنشأة المعدة للتقرير، وتُدفع منه منافع الموظفين. ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما تصبح واجبة السداد - فقط - على المركز المالي للصندوق، وادائه الاستثماري ولكن - أيضاً - على قدرة المنشأة، واستعدادها، أن تعوض أي عجز في أصول الصندوق. ومن ثم، فإن المنشأة- في الجوهر - تضمن تغطية المخاطر الاكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالخطة. وبالتالي، ليس من الضروري أن يكون المصروف المُثبت لخطة منفعة محددة هو مبلغ المساهمة واجب السداد للفترة.

٥٧ تنطوي المحاسبة من قبل المنشأة عن خطط المنفعة المحددة على الخطوات التالية:

(أ) تحديد العجز، أو الفائض. وينطوي هذا على:

(١) استخدام أسلوب اكتواري - طريقة وحدة الائتمان المُخططة - لإجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للتكلفة النهائية على المنشأة للمنفعة التي اكتسبها الموظفون في مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة (أنظر الفقرات ٦٧-٦٩). ويتطلب هذا من المنشأة أن تحدد مقدار المنفعة التي تُنسب للفترات الحالية والسابقة (أنظر الفقرات ٧٠-٧٤) وأن تُجرى تقديرات (افتراضات اكتوارية) حول المتغيرات المتعلقة بالسكان (مثل معدل دوران الموظف ومعدل الوفيات)، والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي سوف تؤثر على تكلفة المنفعة (أنظر الفقرات ٧٥-٩٨).

(٢) خصم تلك المنفعة لتحديد القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٦٧-٦٩ و٨٣-٨٦).

(٣) طرح القيمة العادلة لأي من أصول الخطة (أنظر الفقرات ١١٣-١١٥) من القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة.

(ب) تحديد مبلغ صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة على أنه مبلغ العجز، أو الفائض المُحدد في البند (أ)، مُعدل لأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل (أنظر الفقرة ٦٤).

(ج) تحديد المبالغ التي ستُثبت ضمن الربح أو الخسارة:

(١) تكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٧٠-٧٤).

(٢) أي تكلفة لخدمة سابقة والمكسب أو الخسارة عند التسوية (أنظر الفقرات ٩٩-١١٢).

(٣) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرات ١٢٣-١٢٦).

(د) تحديد إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة، لتُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر، شاملةً:

(١) المكاسب والخسائر الاكتوارية (أنظر الفقرات ١٢٨ و١٢٩)؛

(٢) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرة ١٣٠)؛

(٣) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل (أنظر الفقرة ٦٤)، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

حيثما يكون للمنشأة أكثر من خطة منفعة محددة واحدة، فإن المنشأة تطبق هذه الإجراءات لكل خطة ذات أهمية نسبية – بشكل منفصل.

٥٨ **يجب على المنشأة أن تحدد صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة بانتظام – بشكل كافٍ – بحيث لا تختلف المبالغ المُثبتة في القوائم المالية– بشكل ذي أهمية نسبية – عن المبالغ التي ستُحدد في نهاية فترة التقرير.**

٥٩ يشجع هذا المعيار، ولكن لا يتطلب من المنشأة أن تُشرك اكتوارياً مؤهلاً في قياس جميع التزامات منفعة ما بعد انتهاء التوظيف ذات الأهمية النسبية. ولأسباب عملية، يمكن للمنشأة أن تطلب اكتوارياً مؤهلاً لإجراء تقويم مُفصل للالتزام قبل نهاية فترة التقرير. ومع ذلك، تُحدث نتائج هذا التقويم بأي معاملات ذات أهمية نسبية وبالتغيرات الأخرى ذات الأهمية النسبية في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق ومعدلات الفائدة) حتى نهاية فترة التقرير.

٦٠ في بعض الحالات، قد توفر التقديرات، والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبًا – يمكن الاعتماد عليه – للعمليات الحسابية المُفصلة الموضحة في هذا المعيار.

المحاسبة عن الالتزام الضمني

٦١ **يجب على المنشأة أن تحاسب - ليس فقط - عن التزامها النظامي بموجب الأحكام الرسمية لخطة منفعة محددة، ولكن – أيضاً - عن أي التزام ضمني ينشأ عن ممارسات المنشأة غير الرسمية. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني عندما لا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظف. ومثال لالتزام ضمني هو حيثما يتسبب تغيير في ممارسات المنشأة غير الرسمية في ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.**

٦٢ قد تسمح الأحكام الرسمية لخطة منفعة محددة للمنشأة بأن تُنهي التزامها بموجب الخطة. ومع ذلك، يكون من الصعب - عادة - على المنشأة أن تُنهي التزامها بموجب خطة (بدون دفع) إذا كانت ستبقي على الموظفين. وبناءً عليه، في ظل غياب دليل على العكس، تفترض المحاسبة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف أن المنشأة التي تَعِد حاليا بمثل هذه المنافع سوف تستمر في فعل ذلك على مدى حياة الموظفين المتبقية في العمل.

قائمة المركز المالي

٦٣ **يجب على المنشأة أن تثبت صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة في قائمة المركز المالي.**

٦٤ **عندما يكون لدى المنشأة فائض في خطة منفعة محددة، فإنه يجب عليها أن تقيس صافي أصل المنفعة المحددة بأيهما أقل مما يلي:**

(أ) الفائض في خطة المنفعة المحددة؛

(ب) الحد الأعلى للأصل، مُحدد باستخدام معدل الخصم المُحدد في الفقرة ٨٣.

٦٥ قد ينشأ أصل منفعة محددة حيثما تُمول خطة منفعة محددة - بشكل زائد – أو حيثما تنشأ مكاسب اكتوارية. وفي مثل هذه الحالات، تثبت المنشأة صافي أصل منفعة محددة؛ نظراً لأن:

(أ) المنشأة تسيطر على مورد، وهو القدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛

(ب) هذه السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات مدفوعة من قبل المنشأة وخدمة مقدمة من قبل الموظفين)؛

(ج) تُتاح المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة في شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية، أو استرداد نقد، إما بشكل مباشر للمنشأة، أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تواجه عجزاً. والحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لهذه المنافع المستقبلية.

الإثبات والقياس: القيمة الحالية لالتزامات المنفعة المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٦ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة منفعة محددة بمتغيرات عديدة، مثل الرواتب النهائية، ومعدل دوران الموظف ومعدل الوفيات، ومساهمات الموظف واتجاهات التكلفة الطبية. فالتكلفة النهائية للخطة تكون غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا لفترة طويلة من الوقت. ولقياس القيمة الحالية لالتزامات منفعة ما بعد انتهاء التوظيف وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، فإنه من الضروري:

(أ) أن تُطبق طريقة تقويم اكتواري (أنظر الفقرات ٦٧–٦٩)؛

(ب) أن تُنسب المنفعة لفترات الخدمة (أنظر الفقرات ٧٠–٧٤)؛

(ج) أن تُوضع افتراضات اكتوارية (أنظر الفقرات ٧٥–٩٨).

طريقة التقويم الاكتواري

٦٧ **يجب على المنشأة أن تستخدم طريقة وحدة الائتمان المُخططة لتَحدد القيمة الحالية لالتزامات منفعتها المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها وتكلفة الخدمة السابقة، حيثما يكون ذلك منطبقاً.**

٦٨ تعتبر طريقة وحدة الائتمان المُخططة (تُعرف - أحياناً – بطريقة المنفعة المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة المنفعة/سنوات الخدمة) أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية لاستحقاق منفعة (أنظر الفقرات ٧٠–٧٤) وتقيس كل وحدة – بشكل منفصل – لتؤسس الالتزام النهائي (أنظر الفقرات ٧٥–٩٨).

مثال يوضح الفقرة ٦٨

يُستحق مبلغ إجمالي من المنفعة عند إنهاء الخدمة ويساوي ١٪ من الراتب النهائي عن كل سنة خدمة. وكان الراتب في السنة ١ هو ١٠,٠٠٠ وحدة نقد ويُفترض أن يزيد بنسبة ٧٪ (نسبة مركبة) كل سنة. وكان معدل الخصم المستخدم هو ١٠٪ للسنة. ويظهر الجدول التالي كيف يتأسس الالتزام لموظف والذي يُتوقع أن يترك المنشأة في نهاية السنة ٥، بافتراض أنه لا توجد تغييرات في الافتراضات الاكتوارية. وللتبسيط، يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافي اللازم ليعكس احتمال أن الموظف قد يترك المنشأة في تاريخ أبكر أو تاريخ تالٍ.

السنة	١ وحدة نقد	٢ وحدة نقد	٣ وحدة نقد	٤ وحدة نقد	٥ وحدة نقد
المنفعة المنسوبة إلى:					
السنوات السابقة	٠	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
السنة الحالية	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
(١٪ من الراتب النهائي)					
السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الالتزام الافتتاحي	–	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بنسبة ١٠٪	–	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الالتزام الختامي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

إيضاح:

١. الالتزام الافتتاحي هو القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنوات السابقة.
٢. تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنة الحالية.
٣. الالتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنوات الحالية والسابقة.

٦٩ تخصم المنشأة كامل التزام منفعة ما بعد انتهاء التوظيف، حتى ولو كان يُتوقع أن يُسوى جزء من الالتزام قبل اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

نسْبَ المنفعة لفترات الخدمة

٧٠ عند تحديد القيمة الحالية لالتزامات منفعتها المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها و، عندما ينطبق، تكلفة الخدمة السابقة، فإنه يجب على المنشأة أن تنْسِب المنفعة لفترات الخدمة بموجب طريقة احتساب منفعة الخطة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت ستؤدي خدمة موظف في سنوات تاليه إلى مستوى أعلى – بشكل ذي أهمية نسبية – من المنفعة عنه في السنوات الأبكر، فإنه يجب على المنشأة أن تنْسِب المنفعة على أساس القسط الثابت، من:

(أ) التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة من قبل الموظف – لأول مرة – لمنافع بموجب الخطة (سواء كانت أو لم تكن المنافع مشروطة بخدمة إضافية)، وحتى

(ب) التاريخ الذي سوف تؤدي فيه خدمة إضافية من قبل الموظف لمبلغ – غير ذي أهمية نسبية – من المنافع الإضافية بموجب الخطة، بخلاف الناتج من زيادات الراتب الإضافية.

٧١ تتطلب طريقة وحدة الائتمان المُخططة من المنشأة أن تنَسِب المنفعة للفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترات الحالية والسابقة (لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنفعة المحددة). وتنَسِب المنشأة المنفعة للفترات التي ينشأ فيها الالتزام بتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وينشأ هذا الالتزام عندما يقدم الموظفون خدمات في مقابل منافع ما بعد انتهاء التوظيف التي تتوقع المنشأة أن تدفعها في فترات التقرير المستقبلية. وتسمح الطرق الاكتوارية للمنشأة بأن تقيس هذا الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها - بشكل كافٍ – لتبرر إثبات التزام.

أمثلة توضح الفقرة ٧١

١ تقدم خطة منفعة محددة مبلغاً إجمالياً من المنفعة قدرة ١٠٠ وحدة نقد عن كل سنة خدمة يُستحق السداد عند التقاعد.

تُنسب منفعة قدرها ١٠٠ وحدة نقد لكل سنة. وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لـ ١٠٠ وحدة نقد. وتكون القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة هي القيمة الحالية لـ ١٠٠ وحدة نقد مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة التقرير.

إذا كانت المنفعة واجبة السداد – مباشرة – عندما يترك الموظف المنشأة، فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع فيه أن يترك الموظف المنشأة. لذلك، ونظراً لأثر الخصم، فإنها تكون أقل من المبالغ التي كانت ستُحدد إذا ترك الموظف المنشأة في نهاية فترة التقرير.

٢ تقدم خطة معاش شهري قدرة ٢٪ من الراتب النهائي عن كل سنة خدمة، ويكون المعاش واجب السداد من عمر ٦٥.

تُنسب لكل سنة خدمة، منفعة تساوي القيمة الحالية، في تاريخ التقاعد المتوقع، لمعاش شهري قدرة ٢٪ من الراتب النهائي المقدر واجب السداد من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع. وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة. وتكون القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة هي القيمة الحالية لمدفوعات المعاش الشهري بنسبة ٢٪ من الراتب النهائي، مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة التقرير. وتُخصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة نظراً لأن مدفوعات المعاش تبدأ عند عمر ٦٥.

٧٢ تُنشئ خدمة الموظف التزاماً بموجب خطة منفعة محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (وبعبارة أخرى لم تُكتسب). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب التزاما ضمنيا؛ نظراً لأنه، في نهاية كل فترة تقرير تالية، يُخفض مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف أن يقدمها قبل أن يصبح مستحقا للمنفعة. وعند قياس التزام المنفعة المحددة، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال أنه قد لا يستوفي بعض الموظفين أياً من متطلبات الاكتساب. وبالمثل، بالرغم من أن بعض منافع ما بعد انتهاء التوظيف، على سبيل المثال، المنافع الطبية لما بعد انتهاء التوظيف، تصبح واجبة السداد - فقط – إذا وقع حدث محدد عندما لم يعد الموظف يعمل، إلا أنه إذا وقع الحدث المعين فإن التزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف الخدمة التي سوف توفر استحقاقاً للمنفعة. ويؤثر احتمال أنه سوف يقع الحدث المعين على قياس الالتزام، ولكنه لا يحدد ما إذا كان يوجد الالتزام أم لا.

أمثلة توضح الفقرة ٧٢

١ تدفع خطةٌ منفعةً قدرها ١٠٠ وحدة نقد عن كل سنة خدمة. وتُكتسب المنافع بعد عشر سنوات خدمة.

تُنسب منفعة قدرها ١٠٠ وحدة نقد لكل سنة. وفي كل من العشر السنوات الأولى، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام احتمال أن الموظف قد لا يستكمل عشر سنوات خدمة.

٢ تدفع خطةٌ منفعةً قدرها ١٠٠ وحدة نقد عن كل سنة خدمة، باستثناء الخدمة قبل عمر ٢٥. وتُكتسب المنافع مباشرة.

لا تُنسب منفعة للخدمة قبل عمر ٢٥؛ نظراً لأن الخدمة قبل هذا التاريخ لا تؤدي لمنافع (مشروطة، أو غير مشروطة). وتُنسب منفعة قدرها ١٠٠ وحدة نقد لكل سنة تالية.

٧٣ يزداد الالتزام حتى التاريخ الذي فيه سوف لا تؤَدي الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تُنسب جميع المنافع للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ، أو قبله. وتُنسب المنفعة لفترات محاسبية بعينها بموجب طريقة احتساب منفعة الخطة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت خدمة موظف في سنوات تالية سوف تؤدي إلى مستوى أعلى - بشكل ذي أهمية نسبية - من المنفعة عن السنوات الأبكر، فإن المنشأة تنسب المنفعة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي فيه سوف لا تؤدي الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ذلك نظراً لأن خدمة الموظف طوال كامل الفترة سوف تؤدي – بشكل نهائي – إلى منفعة عند هذا المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٣

١ تدفع خطة مبلغ إجمالي من المنفعة قدرة ١٠٠٠ وحدة نقد والذي يُكتسب بعد عشر سنوات من الخدمة. ولا تقدم الخطة منفعة إضافية للخدمة اللاحقة.

تُنسب منفعة قدرها ١٠٠ وحدة نقد (١٠٠٠ وحدة نقد مقسومة على ١٠) لكلٍ من العشر سنوات الأولى.

وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كلٍ من العشر سنوات الأولى احتمال أن الموظف قد لا يستكمل عشر سنوات من الخدمة. ولا تُنسب منفعةٌ للسنوات اللاحقة.

٢ تدفع خطةٌ مبلغاً إجمالياً من منفعة التقاعد قدره ٢٠٠٠ وحدة نقد لجميع الموظفين الذين لا يزالون يعملون عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة خدمة، أو الذين لا يزالون يعملون عند عمر ٦٥، بغض النظر عن طول خدمتهم.

للموظفين الذين ينتسبون قبل عمر ٣٥، تؤدي الخدمة الى منافع بموجب الخطة بداية عند عمر ٣٥ (قد يترك موظف المنشأة عند عمر ٣٠ ويعود عند عمر ٣٣، بدون أثر على مبلغ المنافع، أو توقيتها). وهذه المنافع تكون مشروطة بالخدمة الإضافية. سوف لا تؤدي – ايضاً – الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. لهؤلاء الموظفين، تنسب المنشأة منفعة قدرها ١٠٠ وحدة نقد (٢٠٠٠ وحدة نقد مقسومة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ وحتى عمر ٥٥.

وللموظفين الذين ينتسبون عند عمر يتراوح بين ٣٥ و٤٥، سوف لا تؤدي الخدمة ما بعد عشرين سنة إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. لهؤلاء الموظفين، تنسب المنشأة منفعة قدرها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكلٍ من العشرين سنة الأولى.

أمثلة توضح الفقرة ٧٣

وللموظف الذي ينتسب عند عمر ٥٥ سنة، سوف لا تؤدي الخدمة ما بعد عشر سنوات إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. لهذا الموظف، تنسب المنشأة منفعة قدرها ٢٠٠ وحدة نقد (٢٠٠٠ وحدة نقد مقسومة على ١٠) لكلٍ من العشر سنوات الأولى.

ولجميع الموظفين، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام احتمال أن الموظف قد لا يستكمل فترة الخدمة اللازمة.

٣ تعوض خطة طبية لما بعد انتهاء التوظيف ٤٠٪ من تكاليف الموظف الطبية لما بعد انتهاء التوظيف عندما يترك الموظف المنشأة بعد أكثر من عشر وأقل من عشرين سنة خدمة، و٥٠٪ من هذه التكاليف عندما يترك الموظف المنشأة بعد عشرين سنة خدمة، أو أكثر.

بموجب طريقة احتساب منفعة الخطة، تنسب المنشأة ٤٪ من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠٪ مقسومة على ١٠) لكلٍ من العشر سنوات الأولى و١٪ (١٠٪ مقسومة على ١٠) لكل من العشر سنوات الثانية. وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال أن الموظف قد لا يستكمل فترة الخدمة اللازمة ليكتسب جزءً من المنافع، أو جميعها. وللموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة خلال عشر سنوات، لا تُنسب منفعة.

٤ تعوض خطة طبية لما بعد انتهاء التوظيف ١٠٪ من تكاليف الموظف الطبية لما بعد انتهاء التوظيف عندما يترك الموظف المنشأة بعد أكثر من عشر وأقل من عشرين سنة خدمة، و٥٠٪ من هذه التكاليف عندما يترك الموظف المنشأة بعد عشرين سنة خدمة، أو أكثر.

تؤدي الخدمة في السنوات التالية إلى مستوى أعلى - بشكل ذي أهمية نسبية- من المنفعة عن السنوات الأبكر. ومن ثم، للموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة بعد عشرين سنة، أو أكثر، تنسب المنشأة منفعة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة ٧١. وسوف لا تؤدي الخدمة لما بعد عشرين سنة إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ومن ثم، تُنسب منفعة لكلٍ من العشرين سنة الأولى ٢,٥٪ من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠٪ مقسومة على عشرين).

وللموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة ما بين عشر وعشرين سنة، تُنسب منفعة لكلٍ من العشر سنوات الأولى ١٪ من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة.

ولهؤلاء الموظفين، لا تُنسب منفعة للخدمة ما بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المُقدر لترك المنشأة.

وللموظفين المتوقع أن يتركوا المنشأة خلال عشر سنوات، لا تُنسب منفعة.

٧٤ حيثما يكون مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة خدمة، فإن زيادات الراتب المستقبلية سوف تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الموجود للخدمة قبل نهاية فترة التقرير، ولكنها لا تُنشئ التزاماً إضافياً؛ ومن ثم:

(أ) لغرض الفقرة ٧٠(ب)، لا تؤدي زيادات الراتب إلى منافع إضافية، بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛

(ب) يكون مبلغ المنفعة المنسوب لكل فترة نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

أمثلة توضح الفقرة ٧٤

يحق للموظفين منفعة قدرها ٣٪ من الراتب النهائي لكل سنة خدمة قبل عمر ٥٥.

تُنسب منفعة قدرها ٣٪ من الراتب النهائي المُقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥. وهذا هو التاريخ الذي فيه سوف لا تؤدي الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب الخطة. ولا تُنسب منفعة للخدمة بعد هذا العمر.

الافتراضات الاكتوارية

٧٥ **يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة ومتوافقة - بشكل متبادل.**

٧٦ تُعد الافتراضات الاكتوارية أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي سوف تحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وتشمل الافتراضات الاكتوارية:

(أ) افتراضات متعلقة بالسكان عن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعولون) المؤهلين للمنافع. وتتعامل الافتراضات المتعلقة بالسكان مع أمور، مثل:

(١) معدل الوفيات (أنظر الفقرات ٨١ و٨٢)؛

(٢) معدلات دوران الموظف والعجز والتقاعد المبكر؛

(٣) نسبة أعضاء الخطة ومن يعولون الذين سوف يتأهلون للمنافع؛

(٤) نسبة أعضاء الخطة الذين سوف يختارون كل شكل لخيار الدفع المتاح بموجب أحكام الخطة؛

(٥) معدلات المطالبة بموجب الخطط الطبية.

(ب) إفتراضات مالية تتعامل مع بنود مثل:

(١) معدل الخصم (أنظر الفقرات ٨٣-٨٦)؛

(٢) مستويات المنفعة، باستثناء أي تكلفة منافع سوف يتم الوفاء بها من قبل الموظفين، والراتب المستقبلي (أنظر الفقرات ٨٧-٩٥)؛

(٣) في حالة المنافع الطبية، التكاليف الطبية المستقبلية، بما في ذلك تكاليف معالجة المطالبة (أي التكاليف التي سوف يتم تحملها في معالجة والفصل في المطالبات، بما في ذلك الرسوم النظامية وأتعاب الجهة المُعدلة) (أنظر الفقرات ٩٦-٩٨)؛

(٤) الضرائب واجبة السداد من قبل الخطة على المساهمات المتعلقة بالخدمة قبل تاريخ التقرير، أو على المنافع الناتجة عن تلك الخدمة.

٧٧ تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة عندما لا تكون مُرتجلة، أو متحفظة إلى حد بعيد.

٧٨ تكون الافتراضات الاكتوارية متوافقة - بشكل متبادل - عندما تعكس العلاقات الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم، ومعدلات زيادة الراتب ومعدلات الخصم. فعلى سبيل المثال، جميع الافتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات حول معدلات الفائدة وزيادات الراتب والمنفعة) في أي فترة مستقبلية محددة تفترض مستوى التضخم نفسه في تلك الفترة.

٧٩ تحدد المنشأة معدل الخصم والافتراضات المالية الأخرى بقيم اسمية (مُعلنة)، ما لم تكن التقديرات بقيم حقيقية (معدلة بالتضخم) يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر، على سبيل المثال، في اقتصاد ذي تضخم جامح (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح")، أو حيثما تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميقة للسندات مرتبطة بمؤشر لنفس العملة والقيمة.

٨٠ **يجب أن تستند الافتراضات المالية إلى توقعات السوق في نهاية فترة التقرير، للفترة التي ستُسوى خلالها الالتزامات.**

الافتراضات الاكتوارية: معدل الوفيات

٨١ **يجب على المنشأة أن تحدد افتراضاتها لمعدل الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقديراتها لمعدل وفيات أعضاء الخطة خلال التوظيف، وبعده.**

٨٢ لتقدير التكلفة النهائية للمنفعة، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات المتوقعة في معدل الوفيات، على سبيل المثال، بتعديل جداول معدل الوفيات الطبيعية بتقديرات تحسينات معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية: معدل الخصم

٨٣ **يجب أن يُحدد المعدل المُستخدم لخصم التزامات منفعة ما بعد انتهاء التوظيف (كلاً من المُمولة وغير المُمولة) بالرجوع إلى عائدات السوق في نهاية فترة التقرير، على سندات الشركات عالية الجودة. وبالنسبة للعملات التي لا يوجد سوق عميقة لمثل سندات هذه الشركات عالية الجودة، فإنه يجب أن تُستخدم عائدات السوق (في نهاية فترة التقرير) على السندات الحكومية التي تتم بتلك العملات. ويجب أن تتفق عملة سندات الشركات أو السندات الحكومية، وأجلها، مع عملة التزامات المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف، وأجلها المُقدر.**

٨٤ يُعد معدل الخصم أحد الافتراضات الاكتوارية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية. ويعكس معدل الخصم القيمة الزمنية للنقود ولكن لا يعكس المخاطر الاكتوارية، أو الاستثمارية. علاوة على ذلك، لا يعكس معدل الخصم مخاطر الائتمان المتعلقة بمنشأة محددة والتي يتحملها دائنو المنشأة، ولا يعكس مخاطر أنه قد تختلف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية.

٨٥ يعكس معدل الخصم التوقيت المُقدر لمدفوعات المنفعة. وفي الواقع العملي، تحقق المنشأة ذلك - غالباً – من خلال تطبيق متوسط مرجح واحد لمعدل الخصم والذي يعكس التوقيت المُقدر لمدفوعات المنفعة، ومبلغها، والعملة التي ستُدفع بها المنافع.

٨٦ في بعض الحالات، قد لا توجد سوق عميقة لسندات لها استحقاق طويل – بشكلٍ كافٍ - ليطابق الاستحقاق المُقدر لجميع مدفوعات المنفعة. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة معدلات السوق الحالية لأجل مناسب لخصم مدفوعات ذات أجل أقصر، وتقدر معدل الخصم للاستحقاقات الأطول من خلال استقراء معدلات السوق الحالية على طول منحنى العائد. ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لالتزام منفعة محددة حساساً - بشكل خاص - لمعدل الخصم المُطبق على الجزء من المنافع التي تكون واجبة السداد لما بعد الاستحقاق النهائي لسندات الشركات أو السندات الحكومية المتاحة.

الافتراضات الاكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٧ **يجب على المنشأة أن تقيس التزامات منفعتها المحددة على أساس يعكس:**

(أ) المنافع المحددة في أحكام الخطة (أو الناتجة عن أي التزام ضمني يتجاوز هذه الاحكام) في نهاية فترة التقرير؛

(ب) أية زيادات راتب مستقبلية مُقدرة والتي تؤثر على المنفعة واجبة السداد؛

(ج) أثر أي تقييد لنصيب صاحب العمل من تكلفة المنافع المستقبلية؛

(د) المساهمات من الموظفين، أو من أطراف ثالثة، التي تخفض التكلفة النهائية على المنشأة لهذه المنافع؛

(هـ) التغيرات المستقبلية المُقدرة في مستوى أية منافع للدولة والتي تؤثر على المنافع واجبة السداد بموجب خطة منفعة محددة وذلك إذا، وفقط إذا:

(١) أُقرت هذه التغيرات قبل نهاية فترة التقرير؛ أو

(٢) تشير البيانات التاريخية، أو دليل آخر يمكن الاعتماد عليه، الى أن منافع الدولة هذه سوف تتغير - بطريقة يمكن التنبؤ بها - على سبيل المثال، تمشياً مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار، أو المستويات العامة للرواتب.

٨٨ تعكس الافتراضات الاكتوارية تغييرات المنفعة المستقبلية التي تُحدد في الأحكام الرسمية لخطة (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الأحكام) في نهاية فترة التقرير. ويكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال:

(أ) يكون للمنشأة سابقة لزيادة المنافع، على سبيل المثال، لتخفيف آثار التضخم، ولا توجد إشارة على أن هذه الممارسة سوف تتغير في المستقبل؛ أو

(ب) تكون المنشأة ملزمة، إما بموجب الأحكام الرسمية لخطة (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الأحكام)، أو بموجب تشريع، بأن تستخدم أي فائض في الخطة لمصلحة المشاركين في الخطة (أنظر الفقرة ١٠٨(ج))؛ أو

(ج) تتنوع المنافع استجابة للأداء المستهدف، أو لضوابط أخرى. على سبيل المثال، قد تنص أحكام الخطة على أنها سوف تدفع منافع مُخفضة، أو تطلب مساهمات إضافية من الموظفين عندما تكون أصول الخطة غير كافية. ويعكس قياس الالتزام أفضل تقدير لأثر الأداء المستهدف أو الضوابط الأخرى.

٨٩ لا تعكس الافتراضات الاكتوارية تغييرات المنفعة المستقبلية التي لم تُحدد في الأحكام الرسمية للخطة (أو التزام ضمني) في نهاية فترة التقرير. وسوف ينتج عن هذه التغييرات:

(أ) تكلفة الخدمة السابقة، بالقدر الذي تُغير به منافع الخدمة قبل التغيير؛

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير، بالقدر الذي تُغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٩٠ تأخذ تقديرات زيادات الراتب المستقبلية في الحسبان التضخم، والأسبقية، والترقية والعوامل الملائمة الأخرى، مثل العرض والطلب في سوق التوظيف.

٩١ تقيد بعض خطط المنفعة المحددة المساهمات التي تُطَالب المنشأة بأن تدفعها. وتأخذ التكلفة النهائية للمنافع في الحسبان أثر القيد على المساهمات. ويتحدد أثر القيد على المساهمات بأيهما أقصر مما يلي:

(أ) العمر المُقدر للمنشأة؛

(ب) العمر المُقدر للخطة.

٩٢ تتطلب بعض خطط المنفعة المحددة من الموظفين، أو أطراف ثالثة، أن يساهموا في تكلفة الخطة. وتخفض المساهمات من قبل الموظفين من تكلفة المنافع على المنشأة. وتأخذ المنشأة في الحسبان ما إذا كانت مساهمات الطرف الثالث تخفض من تكلفة المنافع على المنشأة، أو أنها تُعد حقاً في التعويض كما هو موضح في الفقرة ١١٦. وقد تُحَدد المساهمات من قبل الموظفين، أو أطراف ثالثة، في الأحكام الرسمية للخطة (أو تنشأ عن التزام ضمني يتجاوز هذه الأحكام)، أو أنها تكون اختيارية. وتخفض المساهمات الاختيارية من قبل الموظفين، أو أطراف ثالثة، من تكلفة الخدمة فور دفع هذه المساهمات للخطة.

٩٣ إن المساهمات من الموظفين، أو أطراف ثالثة، والمُحددة في الأحكام الرسمية للخطة، إما أن تخفض تكلفة الخدمة (عندما تكون مرتبطة بالخدمة)، أو تؤثر على إعادة قياسات صافي إلتزام (أصل) المنفعة المحددة (إذا لم يكن مرتبطاً بالخدمة). ومثال للمساهمات غير المرتبطة بالخدمة هوعندما تُتطلب المساهمات لتخفيض عجز ناشئ عن خسائر على أصول الخطة، أو خسائر إكتوارية. وإذا كانت المساهمات من الموظفين أو أطراف أخرى مرتبطة بالخدمة، فإن هذه المساهمات تخفض تكلفة الخدمة كما يلي:

(أ) إذا كان مبلغ المساهمات يعتمد على سنوات الخدمة، فيجب على المنشأة أن تنسب المساهمات لفترات الخدمة باستخدام نفس طريقة الإسناد المطلوبة وفقاً للفقرة ٧٠ لإجمالي المنافع (أي إما باستخدام صيغة خطة المساهمة أو طريقة القسط الثابت)؛ أو

(ب) إذا كان مبلغ المساهمة مستقلاً عن عدد سنوات الخدمة، يُسمح للمنشأة بإثبات هذه المساهمات كتخفيض لتكلفة الخدمة في الفترة التي تتعلق بها الخدمة المقدمة. تشمل أمثلة المساهمات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة نسبة ثابتة من راتب الموظف، أو مبلغاً ثابتاً طوال فترة الخدمة، أو على أساس عُمر الموظف.

تقدم الفقرة أ١ إرشادات التطبيق.

٩٤ بالنسبة للمساهمات من الموظفين أو الأطراف الأخرى المنسوبة لفترات الخدمة وفقاً للفقرة ٩٣(أ)، ينتج عن التغييرات في المساهمات ما يلي:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية والسابقة (إذا لم تُحدد هذه التغييرات في الأحكام الرسمية للخطة ولم تنشأ عن التزام ضمني)؛ أو

(ب) مكاسب وخسائر اكتوارية (إذا كانت تلك التغييرات محددة في الأحكام الرسمية للخطة، أو تنشأ عن التزام ضمني).

٩٥ ترتبط بعض منافع ما بعد انتهاء التوظيف بمتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة، أو الرعاية الطبية للدولة. ويعكس قياس مثل هذه المنافع أفضل تقدير لمثل هذه المتغيرات، بالاستناد إلى البيانات التاريخية وأدلة أخرى يمكن الاعتماد عليها.

٩٦ يجب أن تأخذ الافتراضات حول التكاليف الطبية في الحسبان التغيرات المستقبلية المُقدرة في تكلفة الخدمات الطبية، الناتجة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

٩٧ يتطلب قياس المنافع الطبية لما بعد انتهاء التوظيف افتراضات عن مستوى المطالبات المستقبلية، وتكرارها، وتكلفة الوفاء بهذه المطالبات. وتقدر المنشأة التكاليف الطبية المستقبلية على أساس البيانات التاريخية حول الخبرة الخاصة بالمنشأة، وتُلحق - عند الضرورة - ببيانات تاريخية من المنشآت الأخرى، أو شركات التأمين، أو مقدمي الخدمات الطبية، أو من مصادر أخرى. وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الحسبان أثر التقدم التكنولوجي، والتغيرات في أنماط الانتفاع بالعناية الصحية، أو أنماط تقديمها، والتغيرات في الحالة الصحية للمشاركين في الخطة.

٩٨ إن مستوى المطالبات، وتكرارها، يكون حساساً - بشكل خاص - لعمر الموظفين (ومن يعولون)، وحالتهم الصحية، وجنسهم وقد يكون حساساً لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي. ولذلك، تُعدل البيانات التاريخية بمدى اختلاف المزيج السكاني للمجتمع عن ذلك للمجتمع المُستخدم كأساس للبيانات. وتُعدل - أيضاً – حيثما توجد أدلة يمكن الاعتماد عليها بأن هذه الاتجاهات التاريخية سوف لن تستمر.

تكلفة الخدمة السابقة والمكسب والخسارة من التسوية

٩٩ **قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة، أو المكسب، أو الخسارة من التسوية، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول الخطة والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك معدلات فائدة السوق الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى) بحيث يعكس المنافع المقدمة بموجب الخطة قبل تعديل الخطة، أو تقليصها، أو تسويتها.**

١٠٠ لا يلزم المنشأة أن تميز تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل الخطة، عن تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تقليص، وعن مكسب، أو خسارة من التسوية عندما تحدث هذه المعاملات معاً. وفي بعض الحالات، يحدث تعديل الخطة قبل التسوية، مثل عندما تغير المنشأة المنافع بموجب الخطة وتسوي المنافع المُعدلة لاحقا. وفي هذه الحالات، تثبت المنشأة تكلفة الخدمة السابقة قبل أي مكسب، أو خسارة من التسوية.

١٠١ تحدث تسوية مع تعديل خطة، وتقليصها، إذا تم إنهاء الخطة مما يؤدي إلى أن يسوى الالتزام وتزول الخطة من الوجود. وبالرغم من ذلك، فإن إنهاء الخطة لا يعد تسوية عندما تُستبدل الخطة بخطة جديدة تقدم منافع - في الجوهر - هي نفس المنافع.

تكلفة الخدمة السابقة

١٠٢ تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة والناتج عن تعديل الخطة، أو تقليصها.

١٠٣ **يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة الخدمة السابقة على أنها مصروف في أبكر التواريخ التالية:**

(أ) **عندما يحدث تعديل الخطة، أو تقليصها؛**

(ب) **عندما تثبت المنشأة تكاليف إعادة الهيكلة المتعلقة بها (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧)، أو منافع إنهاء التوظيف (أنظر الفقرة ١٦٥).**

١٠٤ يحدث تعديل الخطة عندما تقدم المنشأة خطة منفعة محددة، أو تسحبها، أو تغير المنفعة واجبة السداد بموجب خطة منفعة محددة قائمة.

١٠٥ يحدث تقليص عندما تخفض المنشأة - بشكل جوهري - عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. وقد ينشأ تقليص عن حدث منفرد، مثل إغلاق مصنع، أو إيقاف عملية، أو إنهاء خطة، أو تعليقها.

١٠٦ قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما موجبة (عندما تُقَدَم المنافع، أو تُغَيَر بحيث تزداد القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة)، أو سالبة (عندما تُسْحَب المنافع، أو تُغَيَر بحيث تنخفض القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة).

١٠٧ عندما تخفض المنشأة المنافع واجبة السداد بموجب خطة منفعة محددة قائمة، وفي الوقت نفسه تزيد المنافع الأخرى واجبة السداد بموجب الخطة للموظفين أنفسهم، فإن المنشأة تعالج التغير على أنه صافي تغير واحد.

١٠٨ يُستثنى من تكلفة الخدمة السابقة:

(أ) أثر الفروق بين زيادات الراتب الفعلية والمُفترضة سابقاً على الالتزام بدفع منافع الخدمة في السنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بالرواتب المُخططة)؛

(ب) تقديرات زيادات المعاش الاختيارية بالنقص أو بالزيادة عندما يكون على المنشأة التزام ضمني بمنح مثل هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بمثل هذه الزيادات)؛

(ج) تقديرات لتحسينات المنفعة التي تنتج عن المكاسب الاكتوارية، أو عن العائد على أصول الخطة، والتي تُثبت في القوائم المالية عندما تكون المنشأة ملزمة، إما بموجب الأحكام الرسمية لخطة (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الأحكام) أو بموجب تشريع، بأن تستخدم أي فائض في الخطة لمصلحة المشاركين في الخطة، حتى ولو لم يتم بعد منح الزيادة في المنفعة رسمياً (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن الزيادة الناتجة في الالتزام هي خسارة اكتوارية أنظر الفقرة ٨٨)؛

(د) الزيادة في المنافع المُكتسبة (أي المنافع التي لا تكون مشروطة بالتوظيف المستقبلي، أنظر الفقرة ٧٢) عندما يستكمل الموظف متطلبات الاكتساب، في غياب منافع جديدة أو محسنة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن المنشأة أثبتت التكلفة المُقدرة للمنافع على أنها تكلفة خدمة حالية عند تقديم الخدمة).

المكاسب والخسائر من التسوية

١٠٩ المكسب، أو الخسارة من التسوية هي الفرق بين:

(أ) القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة الذي تجري تسويته، كما هو محدد في تاريخ التسوية؛

(ب) سعر التسوية، بما في ذلك أي أصول للخطة تم تحويلها، وأي مدفوعات تم إجراؤها - بشكل مباشر - من قبل المنشأة فيما يتعلق بالتسوية.

١١٠ **يجب على المنشأة أن تثبت مكسباً أو خسارة من تسوية خطة منفعة محددة عندما تحدث التسوية.**

١١١ تحدث التسوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تستبعد جميع الالتزامات النظامية، أو الضمنية الإضافية لجزء، أو لجميع المنافع المقدمة بموجب خطة منفعة محددة (بخلاف دفع منافع للموظفين، أو نيابة عنهم، وفقاً لأحكام الخطة والمُضمنة في الافتراضات الاكتوارية). فعلى سبيل المثال، التحويل لمرة واحدة لالتزامات مهمة على صاحب العمل بموجب الخطة إلى شركة التأمين من خلال شراء وثيقة تأمين يعتبر تسوية؛ وأما دفع نقد كمبلغ إجمالي، بموجب أحكام الخطة، للمشاركين في الخطة في مقابل حقوقهم في تسلم منافع معينة لما بعد انتهاء التوظيف فلا يعتبر تسوية.

١١٢ في بعض الحالات، تقتني المنشأة وثيقة تأمين لتمول بعض، أو جميع منافع الموظف المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. ولا يُعد اقتناء مثل هذه الوثيقة تسوية عندما تبقي المنشأة على التزام نظامي، أو ضمني (أنظر الفقرة ٤٦) بدفع مبالغ إضافية عندما لا يدفع المؤمن منافع الموظف المحددة في وثيقة التأمين. تتعامل الفقرات ١١٦-١١٩ مع إثبات وقياس الحقوق في التعويض بموجب وثائق التأمين التي لا تُعد أصولاً للخطة.

الإثبات والقياس: أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١١٣ تُطرح القيمة العادلة لأي أصول للخطة من القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة عند تحديد العجز أو الفائض.

١١٤ يُستثنى من أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة واجبة السداد من المنشأة المعدة للتقرير للصندوق، إضافة إلى أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل مُصدرة من قبل المنشأة ومُحتفظ بها من قبل الصندوق. وتُخفض أصول الخطة بأي التزامات على الصندوق والتي لا تتعلق بمنافع الموظف، على سبيل المثال، المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم والالتزامات الناتجة عن الأدوات المالية المشتقة.

١١٥ حيثما تشتمل أصول الخطة على وثائق تأمين مؤهلة والتي تُطابق - تماماً - مبلغ وتوقيت بعض، أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب الخطة، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين هذه تعتبر هي القيمة الحالية المفترضة للالتزامات المتعلقة بها (تكون عرضة لأي تخفيض مطلوب عندما لا يكون من الممكن استرداد المبالغ تحت التحصيل، بموجب وثائق التأمين، بالكامل).

التعويضات

١١٦ **عندما – وفقط عندما – يكون من المؤكد – بشكل عملي – أن طرفاً آخر سوف يعوض بعض، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منفعة محددة، فإنه يجب على المنشأة أن:**

(أ) تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة.

(ب) تُفَصِل وتثبت التغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض بالطريقة نفسها كما هي للتغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة (أنظر الفقرتين ١٢٤ و١٢٥). ويمكن أن تُثبت مكونات تكلفة المنفعة المحددة المثبتة وفقاً للفقرة ١٢٠ بالصافي بعد طرح المبالغ المتعلقة بالتغيرات في المبلغ الدفتري لحق التعويض.

١١٧ تكون المنشأة - أحياناً – قادرة على أن تتطلع إلى طرف آخر، مثل مؤمن، ليدفع جزءً من، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منفعة محددة. وتُعد وثائق التأمين المؤهلة، كما عُرفت في الفقرة ٨، أصولاً للخطة. وتحاسب المنشأة عن وثائق التأمين المؤهلة بالطريقة نفسها كما هي لجميع أصول الخطة الأخرى وتُعد الفقرة ١١٦ غير ذات صلة (أنظر الفقرات ٤٦–٤٩ و١١٥).

١١٨ عندما لا تكون وثيقة التأمين المُحتفظ بها من قبل المنشأة وثيقة تأمين مؤهلة، فإن وثيقة التأمين هذه لا تُعد أصلاً للخطة. وتُعد الفقرة ١١٦ ملائمة لمثل هذه الحالات: تثبت المنشأة حقها في التعويض بموجب وثيقة التأمين على أنه أصل منفصل، وليس على أنه تخفيض عند تحديد عجز، أو فائض المنفعة المحددة. وتتطلب الفقرة ١٤٠(ب) من المنشأة أن تفصح عن وصف مختصر للعلاقة بين الحق في التعويض والالتزام المتعلق به.

١١٩ عندما ينشأ الحق في التعويض عن وثيقة تأمين والتي تطابق - تماماً – مبلغ وتوقيت بعض، أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب خطة منفعة محددة، فإن القيمة العادلة للحق في التعويض تعتبر هي القيمة الحالية المفترضة للالتزام المتعلق به (يكون عرضة لأي تخفيض مطلوب عندما لا يكون من الممكن استرداد التعويض بالكامل).

مكونات تكلفة المنفعة المحددة

١٢٠ **يجب على المنشأة أن تثبت مكونات تكلفة المنفعة المحددة، باستثناء ذلك القدر الذي يتطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي، أو يسمح بتضمينه في تكلفة أصل، كما يلي:**

(أ) تكلفة خدمة (أنظر الفقرات ٦٦ –١١٢) ضمن الربح أو الخسارة؛

(ب) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرات ١٢٣ – ١٢٦) ضمن الربح أو الخسارة؛

(ج) إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرات ١٢٧ – ١٣٠) ضمن الدخل الشامل الآخر.

١٢١ تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي تضمين بعض تكاليف منفعة الموظف في تكلفة الأصول، مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦). تتضمن تكاليف أي منفعة لما بعد انتهاء التوظيف والمُضمنة في تكلفة مثل هذه الأصول نسبة مناسبة من المكونات الواردة في الفقرة ١٢٠.

١٢٢ **لا يجوز أن يُعاد تصنيف إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة المُثبتة في الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة في فترة لاحقة. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تحول هذه المبالغ المُثبتة في الدخل الشامل الآخر إلى حساب آخر ضمن حقوق الملكية.**

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة

١٢٣ **يجب أن يتحدد صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة بضرب صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣، كما هما مُحددان في بداية فترة التقرير السنوية، ومع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة خلال الفترة نتيجة للمساهمة ومدفوعات المنفعة.**

١٢٤ يمكن اعتبار صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة بأنه دخل الفائدة على أصول الخطة، وتكلفة الفائدة على التزام المنفعة المحددة والفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل الواردة في الفقرة ٦٤.

١٢٥ يُعد دخل الفائدة على أصول الخطة مكوناً للعائد على أصول الخطة، ويتحدد بضرب القيمة العادلة لأصول الخطة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣، كما هما مُحددان في بداية فترة التقرير السنوية، ومع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في أصول الخطة مُحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للمساهمات ومدفوعات المنفعة. ويُضمن الفرق بين دخل الفائدة على أصول الخطة والعائد على أصول الخطة في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

١٢٦ تُعد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل جزءاً من إجمالي التغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل، وتُحدد بضرب أثر الحد الأعلى للأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٣، كما هما مُحددان في بداية فترة التقرير السنوية. ويُضمن الفرق بين هذا المبلغ وإجمالي التغيير في أثر الحد الأعلى للأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة

١٢٧ تشمل إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة:

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية (أنظر الفقرتين ١٢٨ و١٢٩)؛

(ب) العائد على أصول الخطة (أنظر الفقرة ١٣٠)، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرة ١٢٥)؛

(ج) أي تغيير في تأثير الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرة ١٢٦).

١٢٨ تنتج المكاسب والخسائر الاكتوارية عن الزيادات أو النقصان في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة بسبب التغييرات في الافتراضات الاكتوارية وتعديلات الخبرة. تشمل أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية، على سبيل المثال:

(أ) المعدلات المرتفعة، أو المنخفضة - بشكل غير متوقع – لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الأحكام الرسمية أو الضمنية للخطة زيادات تضخمية للمنافع)، أو للتكاليف الطبية؛

(ب) أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المنفعة؛

(ج) أثر التغيرات في تقديرات المعدل المستقبلي لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر، أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الأحكام الرسمية للخطة زيادات تضخمية للمنفعة)، أو للتكاليف الطبية؛

(د) أثر التغيرات في معدل الخصم.

١٢٩ لا تشمل المكاسب والخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة بسبب استحداث خطة منفعة محددة، أو تعديلها، أو تقليصها، أو تسويتها، أو التغييرات في المنافع واجبة السداد بموجب خطة منفعة محددة. وينتج عن مثل هذه التغييرات تكلفة خدمة سابقة، أو مكاسب، أو خسائر من التسوية.

١٣٠ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأي ضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المُستخدمة لقياس التزام المنفعة المحددة (الفقرة ٧٦). ولا تطرح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول الخطة.

العـــرض

المقاصة

١٣١ **يجب على المنشأة أن تجري مقاصة بين أصل متعلق بإحدى الخطط والتزام متعلق بخطة أخرى عندما، وفقط عندما:**

(أ) **يكون للمنشأة حق واجب النفاذ – نظاماً – بأن تستخدم الفائض في إحدى الخطط لتسوية التزامات بموجب خطة أخرى؛**

(ب) **تنوي المنشأة إما أن تسوي الالتزامات على أساس صافٍ، أو أن تحقق فائضاً في إحدى الخطط وتسوي التزامها بموجب الخطة الأخرى في الوقت نفسه.**

١٣٢ تتشابه ضوابط المقاصة مع تلك المحددة للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض".

تمييز المتداول عن غير المتداول

١٣٣ تميز بعض المنشآت الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة. ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة أن تميز الأجزاء المتداولة عن غير المتداولة للأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد انتهاء الخدمة.

مكونات تكلفة المنفعة المحددة

١٣٤ تتطلب الفقرة ١٢٠ من المنشأة أن تُثبت تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة ضمن الربح أو الخسارة. ولا يحدد هذا المعيار الكيفية التي يجب بها على المنشأة أن تعرض تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة. ويجب على المنشأة أن تعرض هذه المكونات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١.

الإفصاح

١٣٥ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي:**

(أ) **توضح خصائص خطط منفعتها المحددة والمخاطر المرتبطة بها (أنظر الفقرة ١٣٩)؛**

(ب) **تحدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائمها المالية الناشئة عن خطط منفعتها المحددة (أنظر الفقرات ١٤٠ – ١٤٤)؛**

(ج) **تصف كيف يمكن أن تؤثر خطط منفعتها المحددة على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها، ودرجة عدم تأكدها (أنظر الفقرات ١٤٥ –١٤٧).**

١٣٦ لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣٥، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

(أ) مستوى التفصيل الضروري لتستوفي متطلبات الإفصاح؛

(ب) مدى التأكيد الذي ينبغي إبرازه لكل من المتطلبات المتنوعة؛

(ج) مستوى التجميع، أو التفصيل الذي ينبغي القيام به؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية يحتاجون لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المُفصح عنها.

١٣٧ عندما تكون الإفصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣٥، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تعرض تحليلاً للقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة والذي يميز بين طبيعة هذا الالتزام، وخصائصه، ومخاطره. يمكن أن يميز مثل هذا الإفصاح:

(أ) بين المبالغ المستحقة للأعضاء الفعليين، والأعضاء المؤجلين، وأصحاب المعاشات.

(ب) بين المنافع المكتسبة، والمنافع المستحقة ولكنها ليست منافع مكتسبة.

(ج) بين المنافع المشروطة، والمبالغ التي تعود لزيادة الراتب المستقبلية، والمنافع الأخرى.

١٣٨ يجب على المنشأة أن تقدر ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع الإفصاحات، أو بعضها لتمييز الخطط، أو مجموعات من الخطط التي لها مخاطر مختلفة – ذات أهمية نسبية. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تُفصل الإفصاح عن خطط تظهر واحدة، أو أكثر من السمات الآتية:

(أ) مواقع جغرافية مختلفة.

(ب) خصائص مختلفة مثل خطط راتب المعاش الثابت، أو خطط راتب المعاش النهائي، أو الخطط الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

(ج) بيئات تنظيمية مختلفة.

(د) قطاعات تقرير مختلفة.

(هـ) ترتيبات تمويل مختلفة (مثل غير الممولة، أو الممولة بشكل كلي، أو بشكل جزئي).

خصائص خطط المنفعة المحددة والمخاطر المرتبطة بها

١٣٩ يجب على المنشأة أن تُفصح عن:

(أ) معلومات عن خطط منفعتها المحددة، بما في ذلك:

(١) طبيعة المنافع المُقدمة بموجب الخطة (مثل خطة المنفعة المحددة على أساس الراتب النهائي، أو الخطة على أساس المساهمة مع ضمان).

(٢) وصف الإطار التنظيمي الذي تعمل في ظله الخطة، على سبيل المثال، مستوى الحد الأدنى من متطلبات التمويل، وأي أثر للإطار التنظيمي على الخطة، مثل الحد الأعلى للأصل (أنظر الفقرة ٦٤).

(٣) وصف أي مسؤوليات أخرى للمنشأة عن حوكمة الخطة، على سبيل المثال، مسؤوليات الأمناء، أو أعضاء مجلس إدارة الخطة.

(ب) وصف للمخاطر التي تُعرض الخطة المنشأة لها، مُركزة على أي مخاطر غير عادية لمنشأة محددة أو لخطة محددة، ولأي تركيزات للمخاطر. على سبيل المثال، عندما تُستثمر أصول الخطة - بشكل أساسي – في فئة واحدة من الاستثمارات، على سبيل المثال العقارات، فإن الخطة قد تعرض المنشأة لتركيز من مخاطر السوق العقارية.

(ج) وصف لأي تعديلات في الخطة، أو تقليصها، أو تسوياتها.

توضيح للمبالغ الواردة في القوائم المالية

١٤٠ يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لكل مما يلي، عندما يكون منطبقاً:

(أ) صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة، يظهر مطابقات منفصلة لكل مما يلي:

(١) أصول الخطة.

(٢) القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة.

(٣) أثر الحد الأعلى للأصل.

(ب) أي حقوق في التعويض. ويجب على المنشأة - أيضاً – أن تصف العلاقة بين أي حق في التعويض والالتزام المتعلق به.

١٤١ يجب أن تظهر كل تسوية واردة في الفقرة ١٤٠ كل مما يلي، عندما يكون منطبقاً:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) دخل، أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة، تظهر -بشكل منفصل:

(١) العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب).

(٢) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناشئة عن التغييرات في الافتراضات المتعلقة بالسكان (أنظر الفقرة ٧٦(أ)).

(٣) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناشئة عن التغييرات في الافتراضات المالية (أنظر الفقرة ٧٦(ب)).

(٤) التغييرات في أثر تقييد صافي أصل منفعة محددة بالحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب). ويجب على المنشأة أن تفصح - أيضاً - عن الكيفية التي حددت بها الحد الاقصى للمنفعة الاقتصادية المتاحة، أي ما إذا كانت هذه المنافع ستكون في شكل مبالغ مُستردة، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية، أو توليفة من كليهما.

(د) تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الناشئة عن التسويات. كما هو مسموح به بموجب الفقرة ١٠٠، لا يلزم أن تُميز تكلفة الخدمة السابقة عن المكاسب والخسائر الناشئة عن التسويات عندما تحدث معاً.

(هـ) أثر التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية.

(و) المساهمات في الخطة، تظهر - بشكل منفصل - تلك التي من قبل صاحب العمل والتي من قبل المشاركين في الخطة.

(ز) المدفوعات من الخطة، تظهر - بشكل منفصل - المبلغ المدفوع فيما يتعلق بالتسويات.

(ح) آثار تجميع الأعمال واستبعاداتها.

١٤٢ يجب على المنشأة أن تُفصل القيمة العادلة لأصول الخطة في فئات تميز طبيعة هذه الأصول عن مخاطرها، وتصنف - بشكل فرعي - كل فئة لأصول الخطة إلى تلك التي لها، والتي ليس لها، سعر سوق معلن في سوق نشطة (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"). على سبيل المثال، ومع الاخذ في الحسبان مستوى الإفصاح الموضح في الفقرة ١٣٦، يمكن للمنشأة أن تميز بين:

(أ) النقد ومُعادِلات النقد؛

(ب) أدوات الملكية (مُفصلة بحسب نوع الصناعة، وحجم الشركة، والموقع الجغرافي، إلخ)؛

(ج) أدوات الدين (مُفصلة بحسب المُصدر، وجودة الائتمان، والموقع الجغرافي، إلخ)؛

(د) العقارات (مُفصلة بحسب الموقع الجغرافي، إلخ)؛

(هـ) المشتقات (مُفصلة بحسب نوع المخاطر الحاكمة في العقد، على سبيل المثال، عقود معدل الفائدة، وعقود صرف العملات الاجنبية، وعقود حقوق الملكية، وعقود الائتمان، والمقايضات طويلة الاجل، إلخ)؛

(و) الصناديق الاستثمارية (مُفصلة بحسب نوع الصندوق)؛

(ز) الأوراق المالية المضمونة بأصول؛

(ح) الدين المُهيكل.

١٤٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للتحويل الخاصة بالمنشأة والمُحتفظ بها على أنها أصول للخطة، والقيمة العادلة لأصول الخطة التي هي عقارات تشغلها المنشأة، أو أي أصول أخرى مُستخدمة من قبل المنشأة.

١٤٤ يجب على المنشأة أن تُفصح عن الافتراضات الاكتوارية المهمة المستخدمة عند تحديد القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة (أنظر الفقرة ٧٦). ويجب أن يكون مثل هذا الإفصاح في شكل قيم مطلقة (مثلاً كنسبة مئوية مطلقة، وليس – فقط – كهامش بين نسب مئوية مختلفة ومتغيرات أخرى). وعندما توفر المنشأة إفصاحات إجمالية لمجموعة من الخطط، فإنه يجب عليها أن توفر مثل هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة، أو نطاقات ضيقة - نسبياً.

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها، ودرجة عدم تأكدها

١٤٥ يجب على المنشأة أن تُفصح عما يلي:

(أ) تحليل حساسية لكل افتراض اكتواري مهم (مثل المُفصح عنه بموجب الفقرة ١٤٤) كما في نهاية فترة التقرير، يظهر كيف كان سيتأثر التزام المنفعة المحددة بالتغيرات، التي كانت محتملة - بشكل معقول –في ذلك التاريخ، في الافتراض الاكتواري ذي الصلة.

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة بموجب البند (أ) وحدود تلك الطرق.

(ج) التغييرات من الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية، وأسباب مثل هذه التغييرات.

١٤٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن وصف لأي استراتيجيات، مُستخدمة من قبل الخطة، أو المنشأة، تقابل أصل بالتزام، بما في ذلك استخدام طريقة الدفعات السنوية وغيرها من الطرق، مثل المقايضات طويلة الأجل، لإدارة المخاطر.

١٤٧ لتوفير إشارة لأثر خطة المنفعة المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على المساهمات المستقبلية.

(ب) المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة التقرير السنوية التالية.

(ج) معلومات عن ملف استحقاق التزام المنفعة المحددة. وسيشمل ذلك المتوسط المرجح لمدة التزام المنفعة المحددة ويمكن أن يشمل معلومات أخرى عن توزيع توقيت مدفوعات المنفعة، مثل تحليل استحقاق مدفوعات المنفعة.

الخطط متعددة أصحاب العمل

١٤٨ عندما تشارك منشأة في خطة منفعة محددة متعددة أصحاب العمل، فإنه يجب عليها أن تفصح عن:

(أ) وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل مساهمات المنشأة وأي حد أدنى لمتطلبات التمويل.

(ب) وصف المدى الذي إليه تكون المنشأة ملتزمة في الخطة بالتزامات المنشآت الأخرى بموجب أحكام وشروط الخطة متعددة أصحاب العمل.

(ج) وصف أي تخصيص متفق عليه لعجز أو فائض عند:

(١) إنهاء الخطة؛ أو

(٢) انسحاب المنشأة من الخطة.

(د) عندما تحاسب المنشأة عن هذه الخطة كما لو كانت خطة مساهمة محددة وفقاً للفقرة ٣٤، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي، إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب البنود (أ)-(ج) وبدلا من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٣٩ -١٤٧:

(١) حقيقة أن الخطة هي خطة منفعة محددة.

(٢) سبب عدم وجود معلومات متاحة كافية تمكن المنشأة من المحاسبة عن الخطة على أنها خطة منفعة محددة.

(٣) المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة التقرير السنوية التالية.

(٤) معلومات عن أي عجز، أو فائض في الخطة والذي قد يؤثر على مبلغ المساهمات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد هذا العجز أو الفائض والآثار، إذا وجدت، على المنشأة.

(٥) إشارة لمستوى مشاركة المنشأة في الخطة مُقارنة بالمنشآت المشاركة الأخرى. ومن أمثلة المقاييس التي قد توفر مثل هذه الإشارة نسبة إجمالي مساهمات المنشأة في الخطة، أو نسبة إجمالي عدد الاعضاء الفعليين، والأعضاء المتقاعدين، والأعضاء السابقين الذين يحق لهم منافع، إذا كانت هذه المعلومات متاحة.

خطط المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة

١٤٩ عندما تشارك منشأة في خطة منفعة محددة والتي تقسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح عن:

(أ) الاتفاق التعاقدي، أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة، أو حقيقة أنه لا توجد مثل هذه السياسة.

(ب) سياسة تحديد المساهمة التي ينبغي دفعها من قبل المنشأة.

(ج) جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٤٧، وذلك عندما تحاسب المنشأة عن تخصيص صافي تكلفة المنفعة المحددة كما هو مُوضح في الفقرة ٤١.

(د) جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات ١٣٥-١٣٧، و١٣٩، و١٤٢-١٤٤ و١٤٧ (أ) و(ب)، وذلك عندما تحاسب المنشأة عن المساهمة واجبة السداد للفترة كما هم مُوضح في الفقرة ٤١.

١٥٠ يمكن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٩(ج) و(د) من خلال الإشارة إلى الإفصاحات في القوائم المالية لمنشأة أخرى في المجموعة عندما:

(أ) تحدد تلك القوائم المالية للمنشأة التي في المجموعة وتفصح - بشكل منفصل – عن المعلومات المطلوبة عن الخطة؛

(ب) تُتاح تلك القوائم المالية للمنشأة التي في المجموعة لمستخدمي القوائم المالية بالأحكام نفسها كما هي للقوائم المالية للمنشأة، وفي الوقت نفسه كما هو للقوائم المالية للمنشأة، أو أبكر منه.

متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

١٥١ حيثما يكون مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤، تفصح المنشأة عن معلومات حول:

(أ) المعاملات بين طرف ذي علاقة وخطط المنفعة لما بعد انتهاء التوظيف؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء التوظيف لكبار موظفي الإدارة.

١٥٢ حيثما يكون مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناشئة عن التزامات منفعة ما بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظف الأخرى طويلة الأجل

١٥٣ تشمل منافع الموظف الأخرى طويلة الأجل بنوداً مثل ما يلي، وذلك عندما لا يُتوقع أن تُسوى - بشكل كامل – قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها:

(أ) حالات الغياب المدفوعة طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ العلمي؛

(ب) منافع اليوبيل أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) المشاركة في الربح والمكافآت؛

(هـ) المكافآت المؤجلة.

١٥٤ لا يخضع - عادةً – قياس منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى لدرجة عدم التأكد نفسها كما هي في قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. ولهذا السبب، يتطلب هذا المعيار طريقة مبسطة للمحاسبة عن منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى. وبخلاف المحاسبة المطلوبة عن المنافع لما بعد انتهاء التوظيف، فإن هذه الطريقة لا تثبت إعادة القياسات ضمن الدخل الشامل الآخر.

الإثبات والقياس

١٥٥ عند إثبات وقياس الفائض والعجز في خطة منفعة الموظف طويلة الأجل الأخرى، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٥٦-٩٨ و١١٣-١١٥. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ١١٦-١١٩ عند إثبات وقياس أي حق في التعويض.

١٥٦ لمنافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت صافي إجمالي المبالغ التالية ضمن الربح، أو الخسارة، باستثناء ذلك القدر الذي يتطلب، أو يسمح معيار دولي آخر للتقرير المالي بتضمينه في تكلفة أصل:

(أ) تكلفة الخدمة (أنظر الفقرات ٦٦-١١٢)؛

(ب) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرات ١٢٣-١٢٦)؛

(ج) إعادة قياسات صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة (أنظر الفقرات ١٢٧-١٣٠).

١٥٧ شكل آخر لمنفعة الموظف طويلة الأجل الأخرى هي منافع العجز طويلة الأجل. فعندما يعتمد مستوى المنفعة على طول الخدمة، فإن التزاماً ينشأ عندما تُقدم الخدمة. ويعكس قياس هذا الالتزام احتمال أن الدفع سوف يكون مطلوباً، وطول المدة المتوقع أن يتم عنها الدفع. وعندما يكون مستوى المنفعة هو نفسه لأي موظف معاق بغض النظر عن سنوات الخدمة، فإن التكلفة المتوقعة لتلك المنافع تُثبت عندما يقع الحدث الذي يسبب عجزاً طويل الأجل.

الإفصاح

١٥٨ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، قد تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظف لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عن مصروف منافع الموظف.

منافع إنهاء التوظيف

١٥٩ يتناول هذا المعيار منافع إنهاء التوظيف - بشكل منفصل – عن منافع الموظف الأخرى، نظراً لان الحدث الذي ينشأ عنه التزام هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظف. تنتج منافع إنهاء التوظيف إما من قرار المنشأة بإنهاء التوظيف، أو من قرار الموظف بقبول عرض المنشأة لمنافع في مقابل إنهاء التوظيف.

١٦٠ لا تشمل منافع إنهاء التوظيف منافع الموظف الناتجة عن إنهاء التوظيف بناء على طلب الموظف دون عرض من المنشأة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامية، نظراً لان تلك المنافع هي منافع لما بعد انتهاء التوظيف. وتقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المنفعة لإنهاء التوظيف بناء على طلب الموظف (في الجوهر، منافع لما بعد انتهاء التوظيف) مقارنة بإنهاء التوظيف بناء على طلب المنشأة. ويكون الفرق بين المنفعة المُقدمة لإنهاء التوظيف بناء على طلب الموظف والمنفعة الأكبر المُقدمة بناء على طلب المنشأة هو منفعة إنهاء التوظيف.

١٦١ لا يحدد شكل منفعة الموظف ما إذا كانت مُقدمة في مقابل خدمة، أو في مقابل إنهاء توظيف الموظف. وتكون منافع إنهاء التوظيف - عادةً – مبلغاً إجمالياً من المدفوعات، ولكنها تشمل - أحياناً – أيضاً:

(أ) تحسين لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، إما بشكل مباشر من خلال خطة منفعة الموظف، أو بشكل غير مباشر.

(ب) راتب حتى نهاية فترة إشعار محددة، عندما لا يقدم الموظف خدمة إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٦٢ تشمل المؤشرات على أن منفعة الموظف مُقدمة في مقابل خدمات ما يلي:

(أ) أن تكون المنفعة مشروطة بخدمة مستقبلية يتم تقديمها (بما في ذلك المنافع التي تزداد عندما تُقدم خدمة إضافية).

(ب) أن تُقدم المنافع وفقاً لأحكام خطة منفعة الموظف.

١٦٣ تقدم بعض منافع إنهاء التوظيف وفقاً لأحكام خطة موجودة لمنفعة الموظف. فعلى سبيل المثال، قد تُحدد بموجب تشريع، أو عقد توظيف، أو اتفاق مع الاتحاد، أو يمكن أن تكون ضمنياً نتيجة لممارسة سابقة لصاحب العمل بتقديم منافع مشابهة. وكمثال آخر، عندما تقدم المنشأة عرضاً بمنافع متاحة لأكثر من فترة قصيرة، أو وجود أكثر من فترة قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع للإنهاء الفعلي للتوظيف، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان ما إذا كانت قد وضعت خطة جديدة لمنفعة الموظف وبالتالي ما إذا كانت المنافع المُقدمة بموجب تلك الخطة هي منافع إنهاء التوظيف أو منافع لما بعد انتهاء التوظيف. وتكون المنافع المُقدمة وفقاً لأحكام خطة منفعة الموظف هي منافع إنهاء التوظيف عندما تنتج عن قرار المنشأة بإنهاء توظيف الموظف ولا تكون - أيضا – مشروطة بخدمة مستقبلية يتم تقديمها.

١٦٤ تُقدَّم بعض منافع الموظف بغض النظر عن سبب ترك الموظف المنشأة. ويكون دفع مثل هذه المنافع مؤكداً (رهنا بأي متطلبات اكتساب، أو متطلبات حد أدنى للخدمة) إلا أن توقيت دفعها يكون غير مؤكد. ورغم أن مثل هذه المنافع تُوصف في بعض السلطات القانونية على أنها تعويضات إنهاء الخدمة، أو إكراميات إنهاء الخدمة، فإنها تُعد منافع لما بعد انتهاء التوظيف وليست منافع إنهاء التوظيف، وتحاسب المنشأة عنها على أنها منافع لما بعد انتهاء التوظيف.

الإثبات

١٦٥ **يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً، ومصروفاً لمنافع إنهاء التوظيف في أي من التواريخ التالية أيهما أبكر:**

(أ) عندما لا تعد المنشأة قادرة على سحب عرض هذه المنافع؛

(ب) عندما تُثبت المنشأة تكاليف لإعادة هيكلة، والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وتنطوي على دفع منافع إنهاء التوظيف.

١٦٦ لمنافع إنهاء التوظيف واجبة السداد نتيجة لقرار الموظف بقبول عرض المنافع في مقابل إنهاء التوظيف، يكون الوقت الذي لا تعد فيه المنشأة قادرة على سحب عرض منافع إنهاء التوظيف هو:

(أ) عندما يقبل الموظف العرض؛

(ب) عندما يسري قيد (مثل، متطلب نظامي، أو تنظيمي، أو تعاقدي، أو أي قيد آخر) على قدرة المنشأة على سحب العرض. وهذا سيكون عندما يُقدم العرض، إذا وجِد القيد في وقت العرض.

أيهما أبكر.

١٦٧ لمنافع إنهاء التوظيف واجبة السداد نتيجة قرار المنشأة بإنهاء توظيف الموظف، لا تُعد المنشأة قادرة على سحب العرض عندما تبلغ الموظفين المتأثرين بالقرار بخطة إنهاء الخدمة التي تستوفي جميع الضوابط التالية:

(أ) تشير التصرفات المطلوبة لاستكمال الخطة أنه من غير المحتمل أن تُجرى تغيرات مهمة.

(ب) تحدد الخطة عدد الموظفين الذين سيتم إنهاء توظيفهم، وتصنيفات وظائفهم ومهامها ومواقعها (ولكن لا يلزم أن تحدد الخطة كل موظف بعينه) والتاريخ المتوقع للاستكمال.

(ج) تحدد الخطة منافع إنهاء التوظيف التي سيتسلمها الموظفون بتفصيل كافٍ بحيث يستطيع الموظفون تحديد نوع ومبلغ المنافع التي سيتسلمونها عند إنهاء توظيفهم.

١٦٨ عندما تُثبت المنشأة منافع إنهاء التوظيف، فإنه قد يتعين على المنشأة - أيضاً - أن تحاسب عن تعديل خطة لمنافع الموظف الأخرى، أو تقليصها (أنظر الفقرة ١٠٣).

القياس

١٦٩ **يجب على المنشأة أن تقيس منافع إنهاء التوظيف عند الإثبات الأولي، ويجب عليها - أيضاً - أن تُثبت التغيرات اللاحقة، وفقاً لطبيعة منفعة الموظف، شريطة أنه عندما تكون منافع إنهاء التوظيف تحسيناً لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وبخلاف ذلك:**

(أ) عندما يُتوقع أن تُسوى منافع إنهاء التوظيف – بشكل كلي – قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي تُثبت فيها منفعة إنهاء التوظيف، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات منافع الموظف قصيرة الأجل.

(ب) عندما لا يُتوقع أن تُسوى منافع إنهاء التوظيف – بشكل كلي – قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات منافع الموظف طويلة الأجل.

١٧٠ نظراً لأن منافع إنهاء التوظيف لا تُقدم في مقابل خدمة، فإن الفقرات ٧٠-٧٤ المتعلقة بنَسْبِ المنفعة لفترات الخدمة تُعد غير ذات صلة.

مثال يوضح الفقرات ١٥٩-١٧٠

الخلفية

نتيجة لعملية استحواذ حديثة، تخطط المنشأة لإغلاق مصنع خلال عشرة أشهر، وخلال ذلك الوقت، تُنهي توظيف جميع الموظفين المتبقين بالمصنع. ونظراً لحاجة المنشأة لخبرة الموظفين بالمصنع لاستكمال بعض العقود، فإنها تعلن عن خطة إنهاء الخدمة على النحو التالي.

يستلم كل موظف يبقى ويقدم خدمة حتى إغلاق المصنع في تاريخ إنهاء الخدمة دفعة نقدية قدرها ٣٠,٠٠٠ وحدة نقد. ويستلم الموظفون الذين يتركون المنشأة قبل إغلاق المصنع ١٠,٠٠٠ وحدة نقد.

يوجد ١٢٠ موظفاً بالمصنع. ووقت إعلان الخطة، تتوقع المنشأة أن يتركها ٢٠ منهم قبل الإغلاق. وبناءً عليه، يكون إجمالي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة بموجب الخطة ٣,٢٠٠,٠٠٠ وحدة نقد (أي ٢٠ × ١٠,٠٠٠ وحدة نقد + ١٠٠ × ٣٠,٠٠٠ وحدة نقد). وكما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٦٠، فإن المنشأة تحاسب عن المنافع المُقدمة في مقابل إنهاء التوظيف على أنها منافع إنهاء التوظيف وتحاسب عن المنافع المُقدمة في مقابل خدمات على أنها منافع الموظف قصيرة الأجل.

منافع إنهاء التوظيف

تبلغ المنفعة المُقدمة في مقابل إنهاء التوظيف ١٠,٠٠٠ وحدة نقد. وهو المبلغ الذي سيكون على المنشأة أن تدفعه لإنهاء التوظيف بغض النظر عما إذا كان الموظفون سيبقون ويقدمون الخدمة حتى إغلاق المصنع أو سيتركون المنشأة قبل الإغلاق. حتى ولو كان بإمكان الموظفين أن يتركوا المنشأة قبل الإغلاق، فإن إنهاء توظيف جميع الموظفين سيكون نتيجة لقرار المنشأة بإغلاق المصنع وإنهاء توظيفهم (بمعنى سيترك جميع الموظفين الخدمة عندما يغلق المصنع). ولذلك، تثبت المنشأة التزاماً قدره ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة نقد (أي ١٢٠ × ١٠,٠٠٠ وحدة نقد) لمنافع إنهاء التوظيف المُقدمة وفقاً لخطة منفعة الموظف في التاريخ الأبكر لإعلان خطة إنهاء الخدمة أو لإثبات المنشأة لتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع.

المنافع المُقدمة في مقابل خدمة

المنافع الإضافية التي سوف يتسلمها الموظفون عندما يقدموا خدمة لفترة عشرة أشهر كاملة تكون في مقابل الخدمات المُقدمة خلال تلك الفترة. وتحاسب المنشأة عنها على أنها منافع موظف قصيرة الأجل نظراً لأن المنشأة تتوقع تسويتها قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية. وفي هذا المثال، فإنه لا حاجة للخصم، وبالتالي يُثبت مصروف قدرة ٢٠٠,٠٠٠ وحدة نقد (أي ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة نقد ÷١٠) في كل شهر خلال فترة الخدمة التي تبلغ عشرة أشهر، مع زيادة مقابلة في المبلغ الدفتري للالتزام.

الإفصاح

١٧١ رغم أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع إنهاء التوظيف، فإن المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي قد تتطلب إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إفصاحات عن منافع الموظف لكبار موظفي الإدارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إفصاحا عن مصروف منافع الموظف.

التحول وتاريخ السريان

١٧٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت منشأة هذا المعيار على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٧٣ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار – بأثر رجعي – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء أنه:

(أ) لا يلزم المنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصول خارج نطاق هذا المعيار للتغييرات في تكاليف منفعة الموظف التي ضُمنت في المبلغ الدفتري قبل تاريخ التطبيق الأولي. ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية أبكر فترة سابقة معروضة في أول قوائم مالية تطبق عليها المنشأة هذا المعيار.

(ب) في القوائم المالية للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، لا يلزم المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٥ عن حساسية التزام المنفعة المحددة.

١٧٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٨ وعدل الفقرة ١١٣. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٧٥ عدّل "خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظف" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ١٩) المُصدر في نوفمبر ٢٠١٣ الفقرتين ٩٣ - ٩٤. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة أسبق يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٧٦ عدّل "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤" المُصدر في سبتمبر ٢٠١٤ الفقرة ٨٣ وأضافت الفقرة ١٧٧. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت منشأة ذلك التعديل على فترة أسبق يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة.

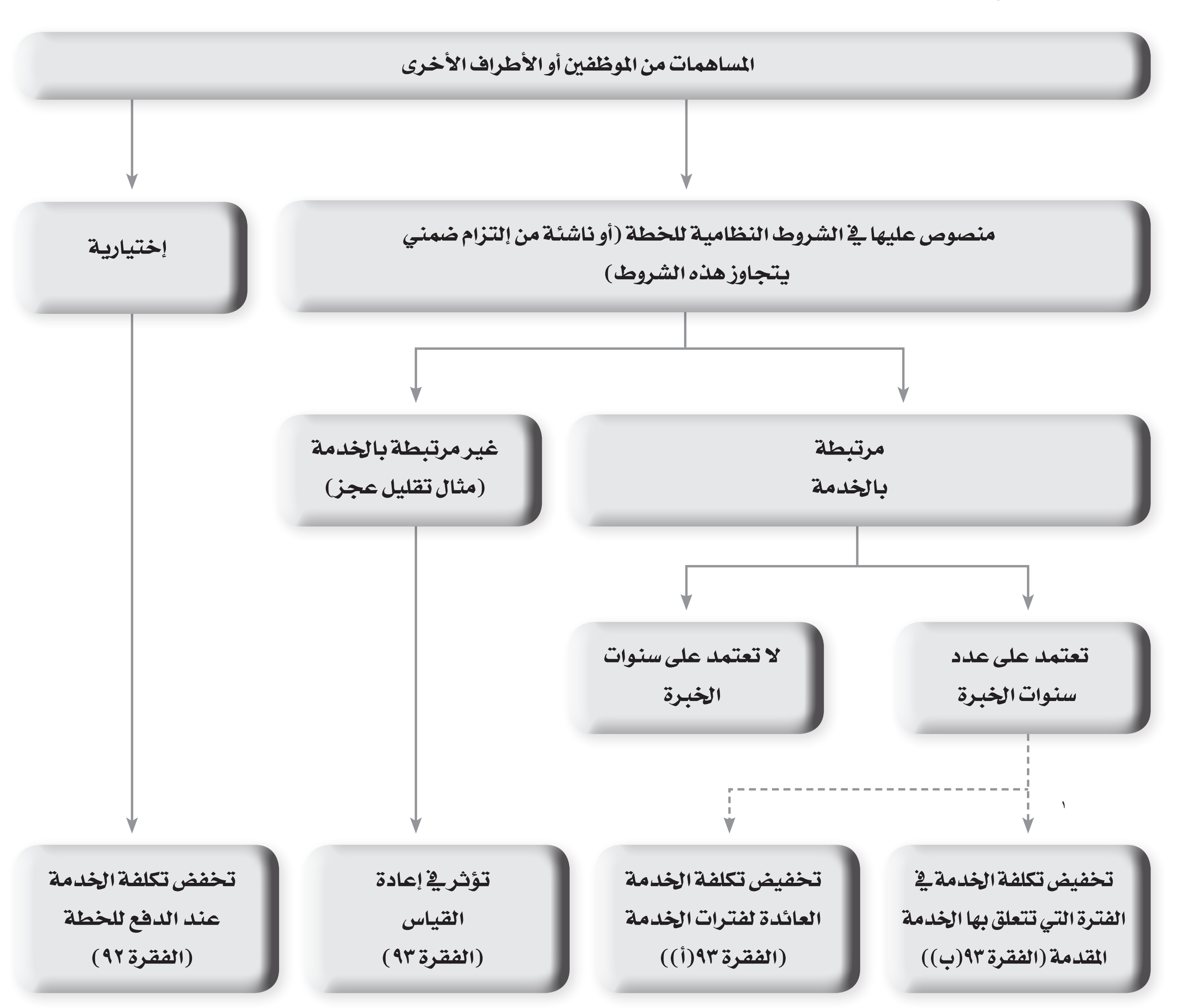
١٧٧ يجب على المنشأة تطبيق التعديل المبين في الفقرة ١٧٦ من بداية أقرب فترة مقارنة يتم عرضها في القوائم المالية الأولى التي تطبق فيها المنشأة ذلك التعديل. وأية تسوية تكون قد تمت في البداية ناشئة من تطبيق التعديل يجب إثباتها في الأرباح المبقاة في بداية تلك الفترة.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يشكل هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار الدولي للتقرير المالي. يحدد الملحق تطبيق الفقرتين ٩٢ - ٩٣ وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من المعيار الدولي للتقرير المالي.

أ١ تم توضيح المتطلبات المحاسبية لمساهمات الموظفين أوالأطراف الأخرى في الشكل المبين أدناه.



١ يعني السهم المنقط أن المنشأة يسمح لها بالمحاسبة بأي من الطريقتين

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

"المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٢٣أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٢٣ لاشتراط أن يتم قياس القيمة العادلة للمنح الحكومية التي ليس لها سوق نشطة عن طريق مقيم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته

وسبب هذا التعديل هو لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لأصولها، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٢٣أ يجب أن يقوم بعملية التقويم للمنح الحكومية غير النقدية التي ليس لها سوق نشطة خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذي صلة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الأصول الممنوحة التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

معيار المحاسبة الدولي ٢٠

المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية[1]

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها وفي الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدة الحكومية.**

٢ لا يعالج هذا المعيار:

(أ) المشاكل الخاصة الناشئة في المحاسبة عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار الأسعار المتغيرة أو في المعلومات الإضافية التي لها طبيعة مشابهة.

(ب) المساعدة الحكومية التي يتم تقديمها إلى المنشأة في شكل منافع تتم إتاحتها في تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة لأغراض الضريبة، أو التي يتم تحديدها أو الحد منها على أساس التزام ضريبة الدخل. أمثلة مثل هذه المنافع هي التعطيل المؤقت لضريبة الدخل، والإعفاءات الضريبية للاستثمارات، ومسموحات الاستهلاك المعجل والمعدلات المخفضة لضريبة الدخل.

(ج) المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية التي يشملها معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".

تعريفات

٣ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

الحكومة تشير إلى الحكومة، أو الوكالات الحكومية والهيئات المشابهة لها سواءً كانت محلية، أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية هي تصرف من قبل الحكومة مصمم لتقديم منفعة اقتصادية خاصة لمنشأة أو مجموعة منشآت مؤهلة بموجب ضوابط معينة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر فقط من خلال تصرف يؤثر على الظروف التجارية العامة، مثل تقديم البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية هي مساعدة من قبل الحكومة في شكل تحويلات موارد إلى المنشأة مقابل الالتزام في الماضي أو المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل تلك الأشكال من المساعدة الحكومية التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة[2].

المنح المتعلقة بالأصول هي المنح الحكومية التي شرطها الأساسي هو أن المنشأة المؤهلة لها ينبغي عليها أن تشتري، أو تنشئ أو بخلاف ذلك تقتني أصولاً طويلة الأجل. قد يتم أيضاً إلحاق شروط فرعية تقيد نوع أو مكان الأصول أو الفترات التي خلالها يتم اقتناؤها أو الاحتفاظ بها.

المنح المتعلقة بالدخل هي المنح الحكومية غير تلك المتعلقة بالأصول.

---

١ كجزء من "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨ فقد عدل المجلس المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار لتتوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى كالآتي: (أ) "الدخل الخاضع للضريبة" تم تعديله إلى " الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية"، (ب) "المثبت على أنه دخل/مصروف" تم تعديله إلى المثبت ضمن الربح أو الخسارة"، (ج) "المضاف مباشرة إلى حصص المساهمين/حقوق الملكية" تم تعديله إلى "المثبت خارج الربح أو الخسارة" و (د) "تنقيح لتقدير محاسبي" تم تعديله إلي "تغيير في تقدير محاسبي".

٢ أنظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" – ١٠ "المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية".

القروض القابلة للإعفاء هي القروض التي يتعهد المُقرض بالتنازل عن تسديدها في ظل بعض الشروط المنصوص عليها.

القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ قياس القيمة العادلة).

٤ تأخذ المساعدة الحكومية أشكالا عدة تختلف في طبيعة المساعدة المقدمة وفي الشروط التي عادة يتم إلحاقها بها. وقد يكون غرض المساعدة هو تشجيع المنشأة على مباشرة نهج عمل لم تكن عادة لتتبعه إذا لم يتم تقديم المساعدة.

٥ قد يكون تسلم المساعدة الحكومية من قبل المنشأة مهماً لإعداد القوائم المالية لسببين. أولاً، إذا كانت الموارد قد تم تحويلها فيجب إيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عن التحويل. ثانياً، من المرغوب فيه أن يتم توفير مؤشر على المدى الذي استفادت فيه المنشأة من مثل هذه المساعدة الحكومية خلال فترة التقرير. وهذا يسهل مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع قوائمها المالية لفترات سابقة ومع القوائم المالية لمنشآت أخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية في بعض الأحيان بأسماء أخرى مثل الدعم، أو الإعانات، أو المكافآت.

المنح الحكومية

٧ **يجب عدم إثبات المنح الحكومية، بما في ذلك المنح الحكومية غير النقدية بالقيمة العادلة، ما لم يكن هناك تأكيد معقول بأن:**

(أ) المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقة بها؛

(ب) المنح سيتم تلقيها.

٨ لا يتم إثبات منحة حكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقة بها وأن المنحة سيتم تلقيها. ولا يوفر تلقي المنحة في حد ذاته دليلاً قاطعاً على أن الشروط الملحقة بالمنحة قد تم الوفاء بها أو سيتم الوفاء بها.

٩ لا يؤثر الأسلوب الذي يتم به تلقي المنحة على طريقة المحاسبة المطبقة فيما يتعلق بالمنحة. وبالتالي فإن المنحة تتم المحاسبة عنها بنفس الأسلوب سواء تم تلقيها نقداً أو كتخفيض لالتزام للحكومة.

١٠ يعامل القرض من الحكومة القابل للإعفاء على أنه منحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستفي بالشروط لإعفاء القرض.

١٠أ تعامل المنفعة من قرض حكومي بمعدل فائدة أقل من معدل الفائدة في السوق على أنها منحة حكومية. ويجب إثبات القرض وقياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية". ويجب قياس المنفعة من معدل فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق على أنها الفرق بين المبلغ الدفتري الأولي للقرض المحدد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمتحصلات المستلمة. وتتم المحاسبة عن المنفعة وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الشروط والالتزامات التي قد تم، أو يجب أن يتم، الوفاء بها عند تحديد التكاليف التي يُقصَد أن تعوضها منفعة القرض.

١١ بمجرد إثبات المنحة الحكومية فإن أي التزام محتمل أو أصل محتمل متعلق بها يعامل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٢ **يجب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترة التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، التي يُقصد أن تعوضها المنح، على أنها مصروف.**

١٣ هنـاك منهجان عريضان للمحاسبة عن المنـح الحكومية: منهج رأس المال، الذي بموجبه يتم إثبات المنحة خارج الربح أو الخسارة، ومنهج الدخل، الذي بموجبه يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى فترة واحدة أو فترات أكثر.

١٤ الذين يؤيدون منهج رأس المال يحتجون بالآتي:

(أ) المنح الحكومية هي وسيلة تمويل ويجب التعامل معها على هذا النحو في قائمة المركز المالي بدلاً من إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لمقابلتها ببنود المصروفات التي تمولها. ونظراً لأنه لا يتوقع تسديدها فينبغي إثبات مثل هذه المنح خارج الربح أو الخسارة.

(ب) من غير المناسب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة، نظراً لأنه لم يتم اكتسابها ولكنها تمثل حافزاً مقدماً من الحكومة دون تكاليف متعلقة به.

١٥ وفيما يلي الحجج المؤيدة لمنهج الدخل:

(أ) نظراً لأن المنح الحكومية هي متحصلات من مصدر بخلاف المساهمين، فلا ينبغي إثباتها مباشرة في حقوق الملكية ولكن ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترات المناسبة.

(ب) المنح الحكومية نادراً ما تكون بدون مبرر. وتكتسبها المنشأة من خلال الالتزام بشروطها والوفاء بالتزاماتها المتوخاة. وبناءً عليه ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تقوم فيها المنشأة بإثبات التكاليف ذات العلاقة، التي يقصد أن تعوضها المنحة، على أنها مصروفات.

(ج) نظراً لأن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى هي مصروفات، فإنه من المنطقي أن يتم التعامل أيضاً مع المنح الحكومية التي هي امتداد للسياسة المالية، ضمن الربح أو الخسارة.

١٦ من أساسيات منهج الدخل أن المنح الحكومية ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، التي يقصد أن تعوضها المنحة، على أنها مصروفات. ولا يتفق إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس المتحصلات مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية") وسيكون مقبولاً فقط عندما لا يوجد أساس لتخصيص المنحة لفترات غير الفترة التي تم تحصيلها فيها.

١٧ في معظم الحالات تكون الفترات التي تثبت المنشأة على مداها التكاليف أو المصروفات المتعلقة بمنحة حكومية قابلة لأن يتم التحقق منها بسهولة. وبالتالي فإن المنح في مقابل إثبات مصروفات محددة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة نفسها التي يتم فيها إثبات المصروفات المتعلقة بها. وبالمثل فإن المنح المتعلقة بالأصول القابلة للاستهلاك عادة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات وبالنسب التي يتم فيها إثبات مصروف الاستهلاك لتلك الأصول.

١٨ المنح المتعلقة بأصول غير قابلة للاستهلاك قد تتطلب أيضاً الوفاء بالتزامات معينة وعندها سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تتحمل تكلفة الوفاء بالالتزامات. مثال ذلك، منحة أرض قد تكون مشروطة بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر المبنى.

١٩ أحياناً يتم تلقي المنح على أنها جزء من حزمة من الإعانات المالية أو النقدية الملحق بها عدد من الشروط. في مثل هذه الحالات، يلزم بذل العناية في تحديد الشروط التي تنشأ عنها التكاليف والمصروفات التي تحدد الفترات التي على مداها سوف يتم اكتساب المنحة. وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وجزء منها على أساس آخر.

٢٠ **المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة التحصيل على أنها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تحملها بالفعل أو لغرض تقديم دعم مالي فوري إلى المنشأة دون تكاليف مستقبلية متعلقة بها يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل.**

٢١ في بعض الظروف، قد يتم تقديم منحة حكومية بغرض تقديم دعم مالي مباشر إلى المنشأة بدلاً من تقديم حافز لتحمل نفقات محددة. مثل هذه المنح قد تقتصر على منشأة معينة وقد لا تكون متاحة لفئة كاملة من المستفيدين. وهذه الظروف قد تبرر إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تتأهل فيها المنشأة لتلقيها، مع الإفصاح للتأكيد بأن أثرها مفهوم بوضوح.

٢٢ قد تصبح منحة حكومية مستحقة التحصيل من قبل المنشأة على أنها تعويض مقابل مصروفات أو خسائر تم تحملها في فترة سابقة. مثل هذه المنحة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل، مع الإفصاح للتأكيد بأن أثرها مفهوم بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ **قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي مثل أرض أو موارد أخرى لاستعمالها من قبل المنشأة. في هذه الحالات فإنه يتم عادة تقويم القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عن كل من المنحة والأصل بتلك القيمة العادلة. والأسلوب البديل الذي يتبع في بعض الأحيان هو تسجيل كل من الأصل والمنحة بمبلغ رمزي.**

عرض المنح المتعلقة بالأصول

٢٤ **يجب عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، في قائمة المركز المالي إما بإدراج المنحة على أنها دخل مؤجل أو بطرح المنحة في الوصول إلى المبلغ الدفتري للأصل .**

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح (أو الأجزاء ذات الصلة من المنح) المتعلقة بالأصول في القوائم المالية، وتعدان بديلين مقبولين.

٢٦ تثبت إحدى الطريقتين المنحة على أنها دخل مؤجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

٢٧ تطرح الطريقة الأخرى المنحة عند حساب المبلغ الدفتري للأصل. ويتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر الأصل الذي يخضع للاستهلاك على أنها تخفيض في مصروف استهلاك.

٢٨ إن شراء أصول وتلقي منح متعلقة بها يمكن أن يسبب تحركات رئيسة في التدفق النقدي للمنشأة. ولهذا السبب ولإظهار الاستثمار الإجمالي في الأصول، فإن مثل هذه التحركات يتم في الغالب الإفصاح عنها على أنها بنود مستقلة في قائمة التدفقات النقدية بغض النظر عما إذا كان قد تم طرح المنحة من الأصل المتعلق بها لأغراض العرض في قائمة المركز المالي.

عرض المنح المتعلقة بالدخل

٢٩ يتم عرض المنح المتعلقة بالدخل على أنها جزء من الربح أو الخسارة إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى". وكبديل عن ذلك يتم طرحها عند التقرير عن المصروف المتعلق بها.

٢٩أ (حُذفت)

٣٠ يدعي مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب أخذ بنود الدخل والمصروف كل منها بالصافي، وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بالمصروفات الأخرى التي لا تتأثر بالمنحة. وفيما يتعلق بالطريقة الثانية فإنه يحتج لها بأن المصروفات قد لا يتم إنفاقها من قبل المنشأة لو لم تكن المنحة متوفرة، ولذلك فإن عرض المصروف دون مقابلته بالمنحة قد يكون مضللا.

٣١ كلا الطريقتين تعدان مقبولتين لعرض المنح المتعلقة بالدخل. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضرورياً للفهم الصحيح للقوائم المالية. إن الإفصاح عن أثر المنح على أي بند من بنود الدخل أو المصروف الذي يكون الإفصاح عنه مطلوباً بشكل منفصل، يكون عادة مناسباً.

تسديد المنح الحكومية

٣٢ **يجب أن تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة التسديد على أنها تغيير في التقدير المحاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). ويجب تطبيق تسديد منحة متعلقة بالدخل أولاً مقابل أي رصيد دائن مؤجل غير مستنفد فيما يتعلق بالمنحة. وبالمدى الذي يتجاوز به تسديد أي رصيد دائن مؤجل، أو عندما لا يوجد رصيد دائن مؤجل فإن التسديد يجب إثباته فوراً ضمن الربح أو الخسارة. ويجب إثبات تسديد منحة متعلقة بأصل بزيادة المبلغ الدفتري للأصل أو بتخفيض رصيد الدخل المؤجل بالمبلغ المستحق التسديد. ويجب أن يتم إثبات الاستهلاك الإضافي المتراكم، الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة حتى تاريخه في ظل عدم وجود المنحة، فوراً ضمن الربح أو الخسارة.**

٣٣ قد تتطلب الظروف التي أدت إلى تسديد منحة متعلقة بأصل الأخذ في الحسبان الهبوط المحتمل في المبلغ الدفتري الجديد للأصل.

المساعدة الحكومية

٣٤ تُستثنى من تعريف المنح الحكومية في الفقرة ٣ أشكال بعينها من المساعدة الحكومية التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

٣٥ أمثلة المساعدة التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول هي المشورة الفنية والتسويقية المجانية وتقديم الضمانات. ومثال المساعدة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية للمنشأة هو سياسة مشتريات حكومية تكون مسئولة عن جزء من مبيعات المنشأة. وقد يكون وجود المنفعة لا جدال فيه ولكن أي محاولة لفصل الأنشطة التجارية عن المساعدة الحكومية يمكن أن يكون جزافياً.

٣٦ قد تكون أهمية المنفعة في الأمثلة المذكورة أعلاه بمكان بحيث يكون من الضروري الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة المساعدة حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

٣٧ (حُذفت)

٣٨ في هذا المعيار لا تشمل المساعدة الحكومية توفير البنية التحتية من خلال تحسين في شبكة النقل العام وشبكة الاتصالات وتوفير مرافق محسنة مثل شبكة الري أو المياه التي تكون متاحة لمنفعة مجتمع محلي بكامله على أساس مستمر غير محدد.

الإفصاح

٣٩ **يجب الإفصاح عن الأمور الآتية:**

(أ) السياسة المحاسبية المطبقة للمنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المطبقة في القوائم المالية؛

(ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية والإشارة إلى الأشكال الأخرى للمساعدة الحكومية التي انتفعت منها المنشأة مباشرة؛

(ج) الشروط التي لم يتم الوفاء بها والاحتمالات الأخرى المتعلقة بالمساعدة الحكومية المثبتة.

مقتضيات التحول

٤٠ **يجب على المنشأة التي تطبق المعيار لأول مرة:**

(أ) أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح، حينما يكون ذلك مناسباً؛

(ب) أن تختار إما:

(١) أن تعدل قوائمها المالية مقابل التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(٢) أن تطبق الأحكام المحاسبية للمعيار فقط على المنح أو الأجزاء من المنح التي تصبح مستحقة التحصيل أو مستحقة التسديد بعد تاريخ نفاذ المعيار.

تاريخ السريان

٤١ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعده.

٤٢ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما نُقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، أضاف الفقرة ٢٩أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٤٣ تم حذف الفقرة ٣٧ وإضافة الفقرة ١٠أ بـ "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبليا على القروض الحكومية التي يتم الحصول عليها بداية من ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٤ (حُذفت)

٤٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٣. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٤٦ عدل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١) المُصدر في يونيو ٢٠١١ الفقرة ٢٩ وحذف الفقرة ٢٩أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٤٧ (حُذفت)

٤٨ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ١٠أ وحذف الفقرتين ٤٤ و٤٧. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

معيار المحاسبة الدولي ٢١

"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

١ قد تنفذ المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد يكون لديها عمليات أجنبية. بالإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. إن هدف هذا المعيار هو توضيح كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية وعمليات أجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢ الموضوعات الرئيسة هي ما هو سعر (أسعار) الصرف الذي يتم استخدامه وكيف يتم التقرير عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

النطاق

٣ **يجب تطبيق هذا المعيار[١]:**

(أ) عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(ب) عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية للمنشأة عن طريق إما التوحيد أو طريقة حقوق الملكية؛

(ج) عند ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة العرض.

٤ ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تستثنى هذه المشتقات من نطاق هذا المعيار. ولكن تلك المشتقات بعملة أجنبية التي لا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية التي تكون مُدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة لذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم المنشأة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.

٥ لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية، بما في ذلك تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية. ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط.

٦ ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة أجنبية ويوضح المتطلبات لوصف القوائم المالية الناتجة على أنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. كما يحدد هذا المعيار المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بترجمات للمعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تستوفي هذه المتطلبات.

٧ لا ينطبق هذا المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية، أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٧ "قائمة التدفقات النقدية").

١ أنظر – أيضاً – تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" – ٧ "استحداث اليورو"

التعريفات

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

سعر الإقفال هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.

فرق الصرف هو الفرق الناتج من ترجمة عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين.

القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

العملة الأجنبية هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة.

العملية الأجنبية هي منشأة تكون منشأة تابعة، أو منشأة زميلة، أو ترتيباً مشتركاً أو فرعاً للمنشأة معدة التقرير، يكون مقر أنشطتها أو تسييرها في بلد أو بعملة بخلاف بلد أو عملة المنشأة معدة التقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها المنشأة.

المجموعة هي المنشأة الأم وجميع منشآتها التابعة.

البنود النقدية هي وحدات العملة المُحتفظ بها والأصول والمطلوبات التي سيتم استلامها أو دفعها بعدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية هو مبلغ حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول تلك العملية.

عملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تفصيل التعريفات

العملة الوظيفية

٩ إن البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة تكون -عادة - هي التي تُولِّد وتُنفق فيها -بشكل رئيس – النقد. تأخذ المنشأة العوامل التالية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر -بشكل رئيس – على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وسوف تكون -غالبا -هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار مبيعات سلعها وخدماتها)؛

(٢) للبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها -بشكل رئيس – أسعار مبيعات سلعها وخدماتها.

(ب) العملة التي تؤثر -بشكل رئيس – على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وسوف تكون -غالبا – هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية التكاليف).

١٠ قد تقدم العوامل التالية -أيضاً -دليلا على العملة الوظيفية للمنشأة:

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التي -عادةً – يتم بها حفظ المتحصلات من الأنشطة التشغيلية.

١١ تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفسها تلك للمنشأة معدة التقرير (المنشأة معدة التقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية مثل منشأة تابعة لها، أو فرع لها، أو منشأة زميلة لها أو ترتيب مشترك لها):

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للمنشأة معدة التقرير، بدلا من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. مثال على الحالة الأولى هو عندما تبيع العملية الأجنبية -فقط - بضائع مستوردة من المنشأة معدة التقرير وتحول المتحصلات إليها. ومثال على الحالة الثانية هو عندما تجمع العملية النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكبد المصروفات، وتولد الدخل وترتب القروض، جميعها -تقريباً - بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة معدة التقرير تشكل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر -بشكل مباشر- على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقرير وأنها متاحة للتحويل إليها -بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة التزامات الدين القائمة -المتوقعة المعتادة بدون أن تتاح لها أموال من قبل المنشأة معدة التقرير.

١٢ عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مختلطة ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستخدم الإدارة اجتهادها الشخصي لتحديد العملة الوظيفية الأصدق تعبيراً عن الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساس. وكجزء من هذا المنهج، فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأساسية الواردة في الفقرة ٩ قبل الأخذ في الحسبان المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١، التي يتم تصميمها لتوفير دليل إضافي مؤيد لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

١٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات، والأحداث والظروف الأساس التي تتعلق بها. وبناءً عليه، فبمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه لا يتم تغييرها ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس.

١٤ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يتم إعادة عرض القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح". ولا يمكن للمنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ من خلال، على سبيل المثال، اختيار عملة على أنها عملتها الوظيفية بخلاف العملة الوظيفية التي يتم تحديدها وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لمنشأتها الأم).

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٥ قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها. إن البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور هو، في *جوهره*، جزء من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ٣٢ و٣٣. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين.

١٥أ إن المنشأة التي لديها بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها، والموضحة في الفقرة ١٥، قد تكون أي منشأة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال، منشأة لها منشأتان تابعتان (أ) و (ب). والمنشأة التابعة (ب) هي عملية أجنبية. تمنح المنشأة التابعة (أ) قرضا إلى المنشأة التابعة (ب). يكون قرض المنشأة التابعة (أ) المستحق التحصيل من المنشأة التابعة (ب) جزء من صافي استثمار المنشأة في المنشأة التابعة (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور. ويكون هذا صحيحاً -أيضاً -إذا كانت المنشأة التابعة (أ) هي ذاتها عملية أجنبية.

البنود النقدية

١٦ السمة الأساسية للبند النقدي هي الحق في استلام (أو الالتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة. ومن أمثلته: المعاشات ومنافع الموظف الأخرى التي يتم دفعها نقدا، والمخصصات التي يتم تسويتها نقداً، والتزامات عقود الإيجار، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم إثباتها على أنها التزام. وبالمثل، يعد بندا نقديا عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو عدد متغير من الأصول والذي فيه تكون القيمة العادلة التي سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوي عددا ثابتاً أو يمكن تحديده من وحدات العملة. وفي المقابل، فإن السمة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق في استلام (أو الالتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة. ومن أمثلته: المبالغ المدفوعة مقدما مقابل سلع أو خدمات والشهرة، والأصول غير الملموسة، والمخزون، والعقارات والآلات والمعدات، وأصول حق الاستخدام، والمخصصات التي يتم تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

ملخص المنهج المطلوب بموجب هذا المعيار

١٧ عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل منشأة-سواء كانت منشأة قائمة بذاتها، أو منشأة لها عمليات أجنبية (مثل منشأة أم) أو عملية أجنبية (مثل منشأة تابعة أو فرع) -عملتها الوظيفية وفقاً للفقرات ٩-١٤. وتترجم المنشأة البنود بعملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقاً للفقرات ٢٠-٣٧، و٥٠.

١٨ تشمل العديد من المنشآت معدة التقرير عددا من المنشآت الفردية (على سبيل المثال، مجموعة تتَألّفَ من المنشأة الأم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة). وقد يكون لدى أنواع عديدة من المنشآت، سواءً كانت أعضاء في مجموعة أو غير ذلك، استثمارات في منشآت زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد يكون لديها -أيضاً -فروع. ومن الضروري أن تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لكل منشأة منفردة مُضمنة في المنشأة معدة التقرير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقرير قوائمها المالية. يسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقرير أي عملة (أو عملات). تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لأي منشأة منفردة ضمن المنشأة معدة التقرير والتي تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

١٩ يسمح هذا المعيار -أيضاً -للمنشأة القائمة بذاتها التي تعد قوائم مالية أو للمنشأة التي تعد قوائم مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض للمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه تتم ترجمة نتائجها ومركزها المالي -أيضاً -إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولي

٢٠ المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقومة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بـ:

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوم بعملة أجنبية؛ أو

(ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مُقومة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مُقومة بعملة أجنبية.

٢١ **يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.**

٢٢ تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة -لأول مرة – للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولأسباب عملية، فإنه -غالبا - ما يستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب – بشكل كبير.

التقرير في نهايات فترات التقرير اللاحقة

٢٣ **في نهاية كل فترة تقرير:**

(أ) يجب ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

(ب) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بمقدار التكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

(ج) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.

٢٤ يتم تحديد المبلغ الدفتري للبند بالتوافق مع المعايير الأخرى ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات". وسواء كان يتم تحديد المبلغ الدفتري على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة، فإنه إذا كان يتم تحديد المبلغ بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمته -عندئذ -إلى العملة الوظيفية وفقاً لهذا المعيار.

٢٥ يتم تحديد المبلغ الدفتري لبعض البنود من خلال مقارنة مبلغين أو أكثر. فعلى سبيل المثال، يكون المبلغ الدفتري للمخزون هو التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون". وبالمثل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، فإن المبلغ الدفتري لأصل يوجد مؤشر على الهبوط في قيمته هو المبلغ الدفتري قبل الأخذ في الحسبان خسائر الهبوط المحتملة أو المبلغ الممكن استرداده منه أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، فإنه يتم تحديد المبلغ الدفتري بمقارنة:

(أ) التكلفة أو المبلغ الدفتري، بحسب ما هو مناسب، مترجماً بسعر الصرف في التاريخ الذي تم في تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه بمقدار التكلفة التاريخية)؛

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق أو المبلغ الممكن استرداده، بحسب ما هو مناسب، مترجماً بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال، سعر الإقفال في نهاية فترة التقرير).

قد يكون أثر هذه المقارنة هو أن يتم إثبات خسارة هبوط بالعملة الوظيفية ولكن لا يتم إثباتها بالعملة الأجنبية، أو العكس بالعكس.

٢٦ عندما تُتاح عدة أسعار صرف، يكون السعر المُستخدم هو ذلك السعر الذي كان من الممكن أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد فيما لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت في تاريخ القياس. وإذا كانت إمكانية التبادل بين عملتين غير موجودة مؤقتا، يكون السعر المُستخدم هو أول سعر لاحق يمكن أن يتم به التبادل.

إثبات فروق الصرف

٢٧ كما ورد في الفقرتين ٣(أ) و٥، ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية. يتطلب تطبيق المحاسبة عن التحوط من المنشأة أن تحاسب عن بعض فروق الصرف -بشكل مختلف- عن معالجة فروق الصرف المطلوبة بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بأن يتم -بشكل أولي- إثبات فروق الصرف من البنود النقدية، التي تتأهل على أنها أدوات تحوط في تحوط تدفق نقدي، ضمن الدخل الشامل الآخر بمقدار ما يكون التحوط فاعلاً.

٢٨ **يجب إثبات فروق الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٢.**

٢٩ عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج فرق صرف. وعندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم إثبات كل فرق الصرف في تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإنه يتم تحديد فرق الصرف الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ **عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.**

٣١ تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إثبات بعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقويم باستخدام السعر في التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيمة، بما ينتج عنه فرق صرف يتم إثباته -أيضاً- ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢ **يجب إثبات فروق الصرف التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءً من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية (أنظر الفقرة ١٥) ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات مثل فروق الصرف هذه -بشكل أولي- ضمن الدخل الشامل الآخر وإعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة ٤٨.**

٣٣ عندما يشكل بند نقدي جزءً من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ويكون مُقوماً بالعملة الوظيفية للمنشأة معدة التقرير، فإنه ينشأ فرق الصرف في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوماً بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية فإن فرق الصرف ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوماً بعملة بخلاف العملة الوظيفية لأي من المنشأة معدة التقرير أو العملية الأجنبية، فإنه ينشأ فرق الصرف في كل من القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير والقوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. ويتم إثبات مثل فروق الصرف هذه ضمن الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤ عندما تحتفظ المنشأة بدفاترها وسجلاتها بعملة بخلاف عملتها الوظيفية، فإنه، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة قوائمها المالية، تتم ترجمة جميع المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات ٢٠-٢٦. وينتج هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية كما كان سيحدث فيما لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي -بالعملة الوظيفية. فعلى سبيل المثال، تتم ترجمة البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، وتتم ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة الذي نتج عنها إثباتها.

التغيير في العملة الوظيفية

٣٥ **عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.**

٣٦ كما ورد في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة. وبناءً عليه، بمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه يمكن تغييرها -فقط- إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغيير في العملة التي تؤثر - بشكل رئيس - على أسعار مبيعات السلع والخدمات إلى تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ تتم المحاسبة عن أثر التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تترجم المنشأة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتعالج المبالغ الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يعاد تصنيف فروق الصرف التي تنشأ عن ترجمة عملية أجنبية تم إثباتها -سابقاً- ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٣٢ و٣٩(ج) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة إلى أن يتم استبعاد العملية.

استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن نتائج كل منشأة ومركزها المالي بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة.

٣٩ **يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية ليست عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:**

(أ) يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالي يتم عرضها (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛

(ب) يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

(ج) يجب إثبات جميع فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر.

٤٠ لأسباب عملية، يستخدم -غالباً- السعر الذي يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. وبالرغم من ذلك، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب -بشكل كبير- يكون من غير المناسب استخدام متوسط السعر للفترة.

٤١ تنتج فروق الصرف المشار إليها في الفقرة ٣٩(ج) من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحي بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم إثبات فروق الصرف هذه ضمن الربح أو الخسارة نظراً لأن التغيرات في أسعار الصرف لها أثر مباشر ضئيل أو ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. يتم عرض المبلغ المجمع لفروق الصرف في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية. وعندما تكون فروق الصرف تتعلق بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروق الصرف المُجمعة، الناشئة عن الترجمة والتي تنسب إلى الحصص غير المسيطرة، يتم تخصيصها إلى الحصص غير المسيطرة، وإثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.

٤٢ **يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:**

(أ) يجب ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول، والالتزامات، وبنود حقوق الملكية، والدخل والمصروفات، بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي، باستثناء أنه

(ب) عندما تتم ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح، يجب أن تكون مبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها على أنها مبالغ السنة الحالية في القوائم المالية للسنة المالية السابقة ذات الصلة (أي التي لم يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ **عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب على المنشأة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة ٤٢، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (أنظر الفقرة ٤٢(ب)). وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولم تعد المنشأة تعيد عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، فإنه يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها إلى مستوى السعر في التاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن إعادة عرض قوائمها المالية على أنها التكاليف التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.**

ترجمة عملية أجنبية

٤٤ تنطبق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير من خلال التوحيد أو طريقة حقوق الملكية.

٤٥ تُتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل استبعاد الأرصدة البينية والمعاملات المتبادلة داخل المجموعة مع منشأة تابعة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة") في تضمين نتائج العملية أجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقرير. وبالرغم من ذلك، فإن الأصل النقدي البيني (أو الالتزام النقدي البيني)، سواء كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن استبعاده مقابل الالتزام البيني (أو الأصل البيني) المقابل له بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وذلك نظراً لأن البند النقدي يمثل ارتباطاً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرِّض المنشأة معدة التقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن مثل فرق الصرف هذا يتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة معدة التقرير ضمن الربح أو الخسارة، أو، إذا نشأ عن الحالات الموضحة في الفقرة ٣٢، فيتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تجميعه في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية.

٤٦ عندما تكون القوائم المالية لعملية أجنبية في تاريخ مختلف عن ذلك التاريخ الذي للمنشأة معدة التقرير، فإن العملية الأجنبية تعد -غالباً – قوائم إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير. وعند عدم القيام بذلك، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ باستخدام تاريخ مختلف شريطة ألا يكون الفرق أكبر من ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تعديلات مقابل آثار أي معاملات أو أحداث أخرى مهمة تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، تتم ترجمة أصول والتزامات العملية الأجنبية بسعر الصرف في نهاية فترة التقرير للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات مقابل التغيرات المهمة في أسعار الصرف حتى نهاية فترة التقرير للمنشأة معدة التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويستخدم نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في ٢٠١١).

٤٧ **يجب معالجة أي شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات التي تنشأ عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٢.**

الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

٤٨ **عند استبعاد عملية أجنبية، فإن المبلغ المُجمع لفروق الصرف المتعلق بتلك العملية الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع في مكون منفصل لحقوق الملكية يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من الاستبعاد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ عرض القوائم المالية (المعدل في ٢٠٠٧)).**

٤٨أ بالإضافة إلى استبعاد مجمل حصة المنشأة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن الاستبعادين الجزئيين التاليين على أنهما استبعادات:

(أ) عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تبقي على حصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد الاستبعاد الجزئي؛

(ب) عندما تكون الحصة المبقاة، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في منشأة زميلة تتضمن عملية أجنبية، هي أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.

٤٨ب عند استبعاد منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب إلغاء إثبات مبلغ فروق الصرف المُجمعة المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والذي تمت نسبتها إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يجوز إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة.

٤٨ج **عند الاستبعاد الجزئي لمنشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب على المنشأة إعادة نسبة النصيب التناسبي من المبلغ المُجمع لفروق الصرف المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي استبعاد جزئي آخر لعملية أجنبية يجب على المنشأة ان تعيد تصنيف -فقط -النصيب التناسبي من المبلغ المُجمع لفروق الصرف والذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الربح أو الخسارة.**

٤٨د إن أي تخفيض في ملكية المنشأة في عملية أجنبية يُعد استبعاداً جزئياً لحصة المنشأة في العملية الأجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة ٤٨أ والتي تتم المحاسبة عنها على أنها استبعادات.

٤٩ يمكن للمنشأة أن تستبعد -كل أو بعض حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع، أو التصفية، أو إعادة دفع رأس مال الأسهم أو التنازل عن كل المنشأة، أو جزء منها. ولا يشكل تخفيض المبلغ الدفتري للعملية الأجنبية استبعاداً جزئياً، سواءً كان ذلك بسبب خسائرها ذاتها أو بسبب هبوط تم إثباته من قبل المنشأة المستثمرة. وبناءً عليه، فإنه لا يتم إعادة تصنيف أي جزء من مكسب أو خسارة صرف العملات الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند التخفيض.

الآثار الضريبية لجميع فروق الصرف

٥٠ قد يكون للمكاسب والخسائر من المعاملات بعملة أجنبية وفروق الصرف التي تنشأ عن ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة آثار ضريبية. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" على هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١ في الفقرات ٥٣ و٥٥–٥٧، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.

٥٢ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) مبلغ فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) صافي فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر المجمعة في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروق الصرف هذه في بداية وفي نهاية الفترة.

٥٣ عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه يجب بيان تلك الحقيقة، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية إما للمنشأة معدة التقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في العملة الوظيفية.

٥٥ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي -فقط - إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بما في ذلك طريقة الترجمة الواردة في الفقرتين ٣٩ و٤٢.

٥٦ تعرض المنشأة في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية بدون الوفاء بمتطلبات الفقرة ٥٥. فعلى سبيل المثال، قد تحول المنشأة بنودا مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحول المنشأة، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى من خلال ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقفال. لا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧ مطلوبة.

٥٧ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تكون مختلفة إما عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض وتكون متطلبات الفقرة ٥٥ غير مستوفاة، فإنه يجب عليها:

(أ) تعيين المعلومات –بشكل واضح – على أنها معلومات تكميلية وذلك لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛

(ب) الإفصاح عن العملة التي يتم بها إظهار المعلومات التكميلية؛

(ج) الإفصاح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تاريخ السريان

٥٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٨أ أضاف "صافي الاستثمار في عملية أجنبية" (تعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢١)، المُصدر في ديسمبر ٢٠٠٥، الفقرة ١٥أ وعدل الفقرة ٣٣. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر.

٥٩ يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على جميع الاستحواذات التي تحدث بعد بداية فترة التقرير المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار لأول مرة. يسمح بالتطبيق بأثر رجعي للفقرة ٤٧ على الاستحواذات الأبكر. وللاستحواذ على عملية أجنبية يتم معالجتها بأثر مستقبلي ولكنها حدثت قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز للمنشأة إعادة عرض السنوات السابقة، وبناءً عليه يمكنها، عندما يكون ذلك مناسبا، معالجة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عن الاستحواذ على أنها أصول والتزامات للمنشأة وليس على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، فإن الشهرة وتعديلات القيمة العادلة تلك إما أن تكون قد تم التعبير عنها –بالفعل – بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تُعد بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، والتي يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الاستحواذ.

٦٠ يجب المحاسبة عن جميع التغيرات الأخرى الناتجة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٦٠أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة لذلك، عدل الفقرات ٢٧، و٣٠-٣٣، و٣٧، و٣٩، و٤١، و٤٥، و٤٨، و٥٢. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١(المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٦٠ب أضاف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرات ٤٨أ-٤٨د وعدل الفقرة ٤٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٦٠ج [حُذفت]

٦٠د عدل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٦٠ب. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر.

٦٠هـ [حُذفت]

٦٠و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣(ب)، و٨، و١١، و١٨، و١٩، و٣٣، و٤٤-٤٦، و٤٨أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالية ١١.

٦٠ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٨ وعدل الفقرة ٢٣. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٠ح عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المُصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٣٩. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٦٠ط [حُذفت]

٦٠ي عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٤، و٥، و٢٧، و٥٢ وحذف الفقرات ٦٠ج، و٦٠هـ، و٦٠ط. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٠ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ١٦. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٦١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (المُنقح في ١٩٩٣).

٦٢ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"-١١ "صرف العملات الأجنبية- رسملة الخسائر الناتجة عن تخفيضات حادة في قيمة العملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"-١٩ "عملة التقرير - قياس وعرض القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"-٣٠ "عملة التقرير-الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض".

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

"تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٦ (إضافة) يضاف إلى مكونات تكاليف التمويل الوارد في الفقرة السادسة التكاليف الناتجة عن معاملات المرابحة والتورق وغيرها من معاملات التمويل المتوافقة مع الشريعة.

وسبب هذه الإضافة الاستجابة لمتطلبات البيئة المحلية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(ب) [حُذفت].

(ج) [حُذفت].

(د) أعباء التمويل فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي المُثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"

(هـ) فروق تبادل العملة الناشئة عن افتراضات عملة أجنبية بالقدر الذي تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

(و) أعباء التمويل الناتجة من عقود المرابحة والتورق وغيرها من عقود التمويل المتوافقة مع الشريعة.

٢٦ (إضافة)

يضاف إلى متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة السادسة والعشرين (أ) والمتعلقة بالإفصاح عن تكاليف التمويل التي تمت رسملتها خلال الفترة وجوب الإفصاح عن تكاليف التمويل مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق).

وتمت إضافة هذا المتطلب لخدمة المستثمرين الذين يهمهم التعرف على مصادر تكاليف التمويل. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛ مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق).

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساس

١ **تشكل تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل جزءً من تكلفة ذلك الأصل. وتُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف.**

النطاق

٢ **يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.**

٣ لا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المُحتسبة لحقوق الملكية، بما في ذلك رأس مال الأسهم الممتازة غير المُصنف على أنه التزام.

٤ إن المنشأة غير مُطالبة بأن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج:

(أ) أصل مؤهل مُقاس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال أصل حيوي؛ أو

(ب) المخزون الذي يُصنع، أو خلاف ذلك يُنتج، بكميات كبيرة - بشكل متكرر.

التعريفات

٥ **يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعاني المحددة:**

تكاليف الاقتراض هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها منشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

أصل مؤهل هو الأصل الذي يستغرق – بالضرورة – فترة طويلة من الزمن ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) [حُذفت]

(ج) [حُذفت]

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروق صرف العملة الناشئة عن قروض بعملة أجنبية بالقدر الذي تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

٧ تبعاً للظروف، يمكن أن يكون أي مما يلي أصولاً مؤهلة:

(أ) المخزون.

(ب) المصانع.

(ج) مرافق توليد الطاقة.

(د) الأصول غير الملموسة.

(هـ) العقارات الاستثمارية.

(و) النباتات المثمرة

الأصول المالية، والمخزون الذي يُصنع، أو خلاف ذلك، يُنتج، خلال فترة قصيرة من الزمن، لا تُعد أصولا مؤهلة. الأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولا مؤهلة.

الإثبات

٨ **يجب على المنشأة أن تُرسمل تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزءٌ من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على المنشأة أن تُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها.**

٩ تُضمن تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل في تكلفة ذلك الأصل. وتُرسمل مثل تكاليف الاقتراض هذه على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أن تنتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، ويمكن قياس التكاليف - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح"، فإنها تُثبت الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم على أنه مصروف خلال الفترة نفسها وفقاً للفقرة ٢١ من ذلك المعيار.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٠ تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان سيتم تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقترض المنشأة أموالا خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل، بعينه، فإنه يمكن - بسهولة - تحديد تكاليف الاقتراض التي تتعلق - بشكل مباشر - بذلك الأصل المؤهل.

١١ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين قروض بعينها وأصل مؤهل، وتحديد القروض التي - خلاف ذلك - كان سيتم تجنبها. وتحدث مثل هذه الصعوبة عندما، على سبيل المثال، يتم تنسيق نشاط التمويل للمنشأة - بشكل مركزي. كما تنشأ صعوبات - أيضا - عندما تستخدم المجموعةٌ نطاقاً من أدوات الدين لتقترض أموالاً بمعدلات فائدة متنوعة، وتُقرض تلك الأموال - على أسس متنوعة - للمنشآت الأخرى في المجموعة. كما تنشأ تعقيدات أخرى من استخدام قروض مُقومة بعملات أجنبية أو مرتبطة بها، وعندما تعمل المجموعة في اقتصاديات ذات تضخم جامح، ومن التقلبات في أسعار تبادل العملات. ونتيجة لذلك، يصعب تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أصل مؤهل ويُتطلب ممارسة الاجتهاد الشخصي.

١٢ **بالقدر الذي تقترض به المنشأة أموالا خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الاقتراض الفعلية التي تم تحملها لذلك الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثمار على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.**

١٣ قد تؤدي ترتيبات التمويل لأصل مؤهل إلى حصول المنشأة على الأموال المُقترضة وتحملها تكاليف الاقتراض ذات الصلة قبل أن تُستخدم بعض أو جميع الأموال في النفقات على الأصل المؤهل. وفي مثل هذه الظروف، تُستثمر الأموال - غالباً - بشكل مؤقت لحين إنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة، يُطرح من تكاليف الاقتراض التي تم تحملها أي دخل استثمار مُكتسب على تلك الأموال.

١٤ **بالقدر الذي تقترض به المنشأة أموالا – بشكل عام – وتستخدمها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة من خلال تطبيق معدل رسملة على النفقات على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الذي ينطبق على قروض المنشأة التي تكون قائمة خلال الفترة، بخلاف القروض التي تمت خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي ُرسملتها المنشأة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض التي تحملتها خلال تلك الفترة.**

١٥ في بعض الظروف، يكون من المناسب أن تُدرج جميع قروض المنشأة الأم ومنشآتها التابعة عند حساب متوسط مرجح لتكاليف الاقتراض؛ وفي ظروف أخرى، يكون من المناسب لكل منشأة تابعة أن تستخدم متوسطاً مرجحاً لتكاليف الاقتراض ينطبق على القروض الخاصة بها.

زيادة المبلغ الدفتري للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

١٦ عندما يزيد المبلغ الدفتري أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفض المبلغ الدفتري أو يُشطب وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وفي ظروف معينة، يُعاد عكس مبلغ التخفيض أو الشطب وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

بداية الرسملة

١٧ **يجب على المنشأة أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ البدء للرسملة هو التاريخ الذي عنده تستوفي المنشأة – لأول مرة – جميع الشروط التالية:**

(أ) **تتحمل نفقات للأصل؛**

(ب) **تتحمل تكاليف الاقتراض؛**

(ج) **تباشر الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

١٨ تشمل النفقات على أصل مؤهل- فقط - تلك النفقات التي أسفرت عن مدفوعات نقدية، أو تحويلات أصول أخرى أو تحمل التزامات بفائدة. وتُخفض النفقات بأي دفعات مستلمة مرتبطة بالتقدم في التنفيذ والمنح المستلمة فيما يتعلق بالأصل (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"). إن متوسط المبلغ الدفتري للأصل خلال الفترة، بما في ذلك تكاليف الاقتراض المُرسملة سابقاً، يُعد - عادةً - تقريباً معقولاً للنفقات التي ينطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

١٩ تشمل الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه أكثر من مجرد التشييد المادي للأصل. فهي تشمل العمل الفني والإداري الذي يسبق بداية التشييد المادي، مثل الأنشطة المرتبطة بالحصول على التصاريح قبل بداية التشييد المادي. وبالرغم من ذلك، يستبعد من مثل هذه الأنشطة الاحتفاظ بأصل عندما لا يوجد إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. فعلى سبيل المثال، تُرسمل تكاليف الاقتراض المُتحملة حين تكون الأرض قيد التطوير، خلال الفترة التي تُنفذ فيها الأنشطة المتعلقة بالتطوير. وبالرغم من ذلك، لا تؤهل للرسملة تكاليف الاقتراض المُتحملة حين تكون الأرض المقتناة لأغراض البناء يُحتفظ بها دون أي نشاط تطويري مرتبط بها.

تعليق الرسملة

٢٠ **يجب على المنشأة أن تعلق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي تُوقِف فيها التطوير النشط لأصل مؤهل.**

٢١ قد تتحمل المنشأة تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة تُعلق فيها الأنشطة الضرورية لإعداد أصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. مثل هذه التكاليف هي تكاليف الاحتفاظ بأصول مُكملة - جزئياً - ولا تتأهل للرسملة. وبالرغم من ذلك، لا تعلق المنشأة - عادةً - رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً وإدارياً كبيراً. ولا تعلق المنشأة - أيضا - رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التأخير المؤقت جزءً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي تُؤخر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الإقليم الجغرافي المعني.

وقف الرسملة

٢٢ **يجب على المنشأة أن تُوقِف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل – تقريباً – جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

٢٣ يكون الأصل - عادةً - جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه عند اكتمال التشييد المادي للأصل، حتى ولو أن العمل الإداري الروتيني قد لا يزال مستمراً. وإذا كان كل ما تبقي هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يبين أن جميع الأنشطة - تقريباً -قد اُكملت.

٢٤ **عندما تُكمل المنشأة تشييد أصل مؤهل – على أجزاء – ويكون كل جزء قابل لأن يُستخدم بينما يستمر التشييد للأجزاء الأخرى، فيجب على المنشأة أن تُوقِف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل – تقريباً – جميع الأنشطة الضرورية لإعداد ذلك الجزء للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

٢٥ يُعد مجمع أعمال يشمل عدة مباني، يمكن أن يُستخدم كل منها - بشكل منفرد، مثالاً لأصل مؤهل كل جزء منه قابل لأن يكون صالحاً لأن يستُخدم بينما يستمر التشييد للأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يلزم أن يكون مكتملاً قبل يكون أي جزء من الممكن استخدامه هو مصنع ينطوي على عمليات متعددة تُنفذ بالتتابع في أجزاء مختلفة من المصنع داخل الموقع نفسه، مثل مطحنة الصلب.

الإفصاح

٢٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن:**

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

الأحكام الانتقالية

٢٧ **عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً في السياسة المحاسبية، فيجب على المنشأة أن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في تاريخ السريان، أو بعده.**

٢٨ **وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تحدد أي تاريخ قبل تاريخ السريان وأن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بجميع الأصول المؤهلة والتي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في ذلك التاريخ، أو بعده.**

تاريخ السريان

٢٩ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة المعيار من تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٩أ عُدلت الفقرة ٦ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة التعديل على فترة أبكر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٩ ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المُصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٩ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المُصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيقها للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (المُنقح في ١٩٩٣)

٣٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض" المُنقح في ١٩٩٣.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

"الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة"، مع الأخذ في الاعتبار التعديل المشار إليها أدناه

التعديلات المدخلة على الفقرات

٩ (تعديل تعريف):

يتم تعديل تعريف أعضاء الأسرة المقربين الوارد في الفقرة ٩ بحيث يتسق مع التعريف المناسب للبيئة السعودية. وعليه يتم قراءة هذا التعريف الوارد في الفقرة التاسعة من المعيار كما يلي:

أعضاء مقربون في أسرة شخص هم أعضاء الأسرة الذين قد يتوقع أن يؤثروا، أو يتأثروا، بذلك الشخص في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراد أسرة مقربين من الشخص ذي العلاقة:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي. (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى).

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص أو أولاد شريكه المنزلي،

(ج) الوالدين والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعتمد على الشخص ذي العلاقة أو زوجه. الأشخاص الذين يعتمدون على ذلك الشخص أو يعتمدون على زوجه أو يعتمدون على شريكه المنزلي.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو ضمان أن تتضمن القوائم المالية للمنشأة الإفصاحات الضرورية لتوجيه الاهتمام إلى احتمال أن يكون مركزها المالي، وربحها أو خسارتها قد تأثرت بوجود أطراف ذات علاقة وبمعاملات وبأرصدة قائمة، بما في ذلك الارتباطات، مع مثل تلك الأطراف.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار في:**

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة؛

(ب) تحديد الأرصدة القائمة، بما في ذلك الارتباطات، بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها؛

(ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح مطلوباً عن البنود الواردة في (أ) و(ب)؛

(د) تحديد الإفصاحات التي يتم القيام بها عن هذه البنود.

٣ **يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة الحالية، بما في ذلك الارتباطات، مع الطرف ذي العلاقة في القوائم المالية الموحدة والمنفصلة للمنشأة الأم، أو لمستثمرين لهم سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على منشأة مستثمر فيها، والتي تُعرض وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة". وينطبق هذا المعيار – أيضاً – على القوائم المالية المنفردة.**

٤ يُفصح في القوائم المالية للمنشأة عن المعاملات والأرصدة الحالية للطرف ذي العلاقة مع منشآت أخرى في المجموعة. عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة، تُستبعد المعاملات والأرصدة الحالية للطرف ذي العلاقة داخل المجموعة، باستثناء تلك التي بين منشأة استثمارية ومنشآتها التابعة والمقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

غرض الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة

٥ تعد العلاقات مع طرف ذي علاقة سمة عادية للتجارة والأعمال. فعلى سبيل المثال، كثيرا ما تباشر المنشآت بعضاً من أنشطتها من خلال منشآت تابعة، ومشروعات مشتركة ومنشآت زميلة. في هذه الحالات، يكون للمنشأة القدرة على التأثير في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها من خلال وجود سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم.

٦ قد يكون للعلاقة مع طرف ذي علاقة تأثير على الربح أو الخسارة والمركز المالي للمنشأة. فقد تدخل الأطراف ذات العلاقة في معاملات لا تدخل فيها الأطراف غير ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، فإن المنشأة التي تبيع بضاعة بالتكلفة للمنشأة التي تعد أماً لها، قد لا تبيع بهذه الشروط لعميل آخر. أيضاً، قد لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بالمبالغ نفسها التي تتم بها بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح أو الخسارة، والمركز المالي للمنشأة بعلاقة مع طرف ذي علاقة، حتى ولو لم تحدث معاملات مع الطرف ذي العلاقة. إن مجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً لأن يؤثر على معاملات المنشأة مع الأطراف الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد تقطع منشأة تابعة العلاقات مع شريك تجاري عند استحواذ المنشأة الأم على منشأة تابعة زميلة تمارس نفس النشاط الذي يمارسه الشريك التجاري السابق. ومثال آخر، قد يمتنع أحد الأطراف عن تصرف بسبب التأثير المهم لطرف آخر – على سبيل المثال، قد تتلقى منشأة تابعة تعليمات من المنشأة التي تعد أماً لها بعدم القيام بالبحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، قد تؤثر المعرفة بمعاملات المنشأة وأرصدتها القائمة، بما في ذلك الارتباطات، وعلاقاتها مع الأطراف ذات العلاقة، على تقييم عملياتها من قبل مستخدمي القوائم المالية، بما في ذلك تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المنشأة.

التعريفات

٩ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

طرف ذو علاقة هو الشخص أو المنشأة التي تكون ذات علاقة بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (يشار إليها في هذا المعيار 'بالمنشأة المعدة للتقرير').

(أ) يكون الشخص، أو عضو مقرب في أسرة ذلك الشخص، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص:

(١) له سيطرة، أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٢) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٣) أحد أعضاء موظفي الإدارة الرئيسين في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تعد منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير إذا انطبق أي من الشروط التالية:

(١) المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاء في المجموعة نفسها (والذي يعني أن كل منشأة أم، ومنشأة تابعة، ومنشأة تابعة زميلة تعد ذات علاقة بالآخرين).

(٢) إحدى المنشآت منشأة زميلة أو مشروع مشترك للمنشأة الأخرى، (أو منشأة زميلة، أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها).

(٣) كلا المنشأتين مشروعات مشتركة للطرف الثالث نفسه.

(٤) إحدى المنشأتين مشروع مشترك لمنشأة ثالثة والمنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة.

(٥) المنشأة بمثابة خطة منافع ما بعد انتهاء التوظيف لصالح الموظفين إما في المنشأة المعدة للتقرير، أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي تلك الخطة ذاتها، يُعد أصحاب الأعمال الراعين - أيضاً - ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.

(٦) المنشأة تخضع للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة من قبل شخص مُحدد في الفقرة (أ).

(٧) شخص مُحدد في الفقرة (أ) (١) يكون له تأثير مهم على المنشأة، أو يكون ضمن كبار موظفي الإدارة في المنشأة، (أو في المنشأة الأم).

(٨) المنشأة أو أي عضو في مجموعة هي جزء منها يقدم خدمات لموظفي الإدارة الرئيسية للمنشأة المعدة للتقرير أو للمنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير.

معاملة مع طرف ذي علاقة هي تحويل موارد، أو خدمات أو التزامات بين المنشأة المعدة للتقرير وطرف ذي علاقة بغض النظر عما إذا تم تقاضي سعر.

أعضاء مقربون في أسرة شخص هم أعضاء الأسرة الذين قد يُتوقع أن يؤثروا، أو يتأثروا، بذلك الشخص في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي؛

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص، أو أولاد شريكه المنزلي؛

(ج) الأشخاص الذين يعتمدون على ذلك الشخص، أو على زوجه، أو على شريكه المنزلي.

التعويض يشمل جميع منافع الموظفين (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف")، بما في ذلك منافع الموظف التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "المدفوعات على أساس السهم". منافع الموظف هي جميع أشكال العوض المدفوع، أو واجب السداد، أو المقدم من قبل المنشأة، أو نيابة عن المنشأة، مقابل خدمات مؤداه للمنشأة. كما تشمل – أيضاً – العوض المدفوع نيابة عن منشأة، تعد أماً للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة. ويشمل التعويض:

(أ) منافع الموظف قصيرة الأجل، مثل الأجور، والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي، والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة، والمشاركة في الربح، والمكافآت (إذا كانت واجبة السداد خلال اثني عشر شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (مثل الرعاية الصحية، والسكن، والسيارات، والسلع، أو الخدمات المجانية، أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء التوظيف، مثل المعاشات ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة ما بعد انتهاء التوظيف والرعاية الصحية بعد انتهاء التوظيف؛

(ج) منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ العلمي، واليوبيل، أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى، ومنافع الإعاقة طويلة الأجل، والمشاركة في الربح والمكافآت والتعويض المؤجل، إذا لم تكن واجبة السداد – بشكل كامل – خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة؛

(د) منافع إنهاء الخدمة؛

(هـ) المدفوعات على أساس السهم.

كبار موظفي الإدارة هم أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسؤولية تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة بشكل مباشر، أو غير مباشر، بما في ذلك أي مدير (سواء كان تنفيذياً، أو خلاف ذلك) لتلك المنشأة.

حكومة تشير إلى الحكومة، والجهات الحكومية، والهيئات المشابهة سواء كانت محلية، أو وطنية، أو دولية.

منشأة ذات علاقة بالحكومة هي منشأة تخضع لسيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم من قبل حكومة.

تُعرف المصطلحات 'سيطرة ' و'منشأة استثمارية' و'سيطرة مشتركة' و'تأثير مهم' في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، على التوالي، وتستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في تلك المعايير الدولية للتقرير المالي.

١٠ عند الأخذ في الحسبان كل علاقة محتملة مع طرف ذي علاقة، يُوجه الاهتمام إلى جوهر العلاقة، وليس إلى مجرد الشكل القانوني.

١١ في سياق هذا المعيار، لا يُعد ما يلي أطرافاً ذات علاقة:

(أ) منشأتان لمجرد أن لهما مديراً، أو عضواً آخر من كبار موظفي الإدارة، مشتركاً، أو نظراً لأن لعضو من كبار موظفي الإدارة لإحدى المنشأتين تأثير مهم على المنشأة الأخرى.

(ب) مشاركان لمجرد أنهما يتقاسمان السيطرة المشتركة على مشروع مشترك.

(ج) (١) مقدمو التمويل.

(٢) الاتحادات العمالية.

(٣) المرافق العامة.

(٤) أقسام وجهات الحكومة التي لا تسيطر، أو لا تسيطر بشكل مشترك، أو لا تؤثر بشكل مهم على المنشأة المعدة للتقرير - فقط - بحكم تعاملاتها العادية مع المنشأة (رغم أنها قد تؤثر على حرية تصرف المنشأة أو تشارك في عملية اتخاذ قراراتها).

(د) عميل، أو مورد، أو مانح امتياز، أو موزع، أو وكيل عام تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال كبير- فقط - بحكم التبعية الاقتصادية الناتجة عن ذلك.

١٢ عند تعريف طرف ذي علاقة، تشمل المنشأة الزميلة المنشآت التابعة للمنشأة الزميلة، ويشمل المشروع المشترك المنشآت التابعة للمشروع المشترك. وبناءً عليه، على سبيل المثال، تعد المنشأة التابعة للمنشأة الزميلة والمستثمر الذي له تأثير مهم على المنشأة الزميلة ذوي علاقة مع بعضهم البعض.

الإفصـــاحات

جميع المنشآت

١٣ **يجب أن يُفصح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بينهما. ويجب على أي منشأة أن تُفصح عن اسم المنشأة التي تعد أماً لها، وعن الطرف المسيطر النهائي، إذا كان مختلفاً. وإذا لم يكن أي من المنشأة الأم أو الطرف المسيطر النهائي يعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام، فإنه يجب أن يُفصح عن اسم أكبر منشأة أم تالية تقوم بذلك.**

١٤ لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأى عن آثار العلاقات مع الطرف ذي العلاقة على منشأة ما، فإنه من المناسب أن تُفصح عن العلاقة مع الطرف ذي العلاقة عندما توجد سيطرة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٥ يُعد المتطلب بأن يُفصح عن العلاقات مع الطرف ذي العلاقة بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة إضافة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

١٦ تشير الفقرة ١٣ إلى أكبر منشأة أم تالية. هذه هي أول منشأة أمٍ في المجموعة، فوق المنشأة الأم المباشرة، التي تعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام.

١٧ **يجب على المنشأة أن تُفصح عن تعويض كبار موظفي الإدارة– بشكل إجمالي - وذلك لكل من الأصناف التالية:**

(أ) منافع الموظف قصيرة الأجل؛

(ب) منافع ما بعد انتهاء التوظيف؛

(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى؛

(د) منافع إنهاء الخدمة؛

(هـ) المدفوعات على أساس السهم.

١٧أ **إذا حصلت المنشأة على خدمات موظفي الإدارة العليا من منشأة أخرى ("منشأة الإدارة") لا يتطلب من المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٧ للمنافع المدفوعة أو المستحقة لموظفي أو مدراء منشأة الإدارة.**

١٨ **إذا كان للمنشأة معاملات مع طرفٍ ذي علاقة خلال الفترات التي تغطيها القوائم المالية، فيجب عليها أن تُفصح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة، إضافة إلى المعلومات عن تلك المعاملات والأرصدة الحالية، بما في ذلك الارتباطات، الضرورية للمستخدمين لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على القوائم المالية. تُعد متطلبات الإفصاح هذه إضافات لتلك الواردة في الفقرة ١٧. وكحد أدنى، يجب أن تشمل الإفصاحات:**

(أ) مبلغ المعاملات؛

(ب) مبلغ الأرصدة الحالية، بما في ذلك الارتباطات، متضمناً:

(١) شروطها وأوضاعها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض الذي سيُقدم عند التسوية.

(٢) تفاصيل أي ضمانات مقدمة، أو مستلمة؛

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المتعلقة بمبلغ الأرصدة الحالية؛

(د) المصروف المُثبت خلال الفترة، المتعلق بالديون المعدومة، أو المشكوك فيها المستحقة على الأطراف ذات العلاقة.

١٨أ **يجب أن تفصح المنشأة عن المبالغ المتكبدة بواسطة المنشأة لخدمات موظفي الإدارة العليا المقدمة بواسطة منشأة إدارة أخرى.**

١٩ **يجب أن يتم القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٨ - بشكل منفصل - لكل من الأصناف التالية:**

(أ) المنشأة الأم؛

(ب) المنشآت التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على المنشأة؛

(ج) المنشآت التابعة؛

(د) المنشآت الزميلة؛

(هـ) المشروعات المشتركة التي تُعد المنشأة مشتركة فيها؛

(و) كبار موظفي الإدارة في المنشأة، أو المنشأة التي تعد أماً لها؛

(ز) الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

٢٠ يُعد تصنيف المبالغ واجبة السداد للأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة منهم -ضمن الأصناف المختلفة كما هو مطلوب في الفقرة ١٩- توسيعاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" لعرض المعلومات إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات. وُسعت الأصناف لتوفير تحليل أكثر شمولاً لأرصدة الطرف ذي العلاقة، ولتنطبق على المعاملات مع الطرف ذي العلاقة.

٢١ فيما يلي أمثلة للمعاملات التي يتم الإفصاح عنها، إذا كانت مع طرف ذي علاقة:

(أ) مشتريات، أو مبيعات بضاعة (تامة أو غير تامة الصنع)؛

(ب) مشتريات، أو مبيعات عقارات وأصول أخرى؛

(ج) أداء، أو تلقي خدمات؛

(د) إيجارات.

(هـ) تحويلات بحث وتطوير؛

(و) تحويلات بموجب اتفاقيات ترخيص؛

(ز) تحويلات بموجب ترتيبات تمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات في حقوق الملكية نقداً، أو عيناً)؛

(ح) تقديم ضمانات، أو ضمانات إضافية؛

(ط) ارتباطات بفعل شيء ما إذا وقع أو لم يقع حدث معين في المستقبل، بما في ذلك العقود قيد التنفيذ[١] (المثبتة، وغير المثبتة)؛

(ي) تسوية التزامات نيابة عن المنشأة، أو من قبل المنشأة نيابة عن ذلك الطرف ذي العلاقة.

٢٢ تُعد المشاركة من قبل منشأة أم، أو منشأة تابعة في خطة منافع محددة توزع المخاطر بين منشآت المجموعة، معاملة بين أطراف ذات علاقة (انظر الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي١٩ (المُعدل في ٢٠١١)).

٢٣ يتم القيام بالإفصاحات عن أن المعاملات مع الطرف ذي العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك التي تسود في المعاملات التي تتم على أساس التنافس الحرّ – فقط – إذا كانت تلك الشروط يمكن التحقق منها.

٢٤ يمكن أن يُفصح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة - بشكل مجمع - باستثناء عندما يكون الإفصاح - بشكل منفصل - ضرورياً لفهم آثار المعاملات مع الطرف ذي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥ تستثنى المنشأة المعدة للتقرير من متطلبات الإفصاح في الفقرة ١٨ فيما يتعلق بالمعاملات مع الطرف ذي العلاقة، والأرصدة الحالية، بما في ذلك الارتباطات، مع:

(أ) حكومة لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير؛

(ب) منشأة أخرى تعد طرفاً ذا علاقة نظراً لأن الحكومة نفسها لها سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على كل من المنشأة المعدة للتقرير والمنشأة الأخرى.

٢٦ إذا كانت المنشأة المعدة للتقرير تطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٢٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التالي عن المعاملات والأرصدة الحالية المتعلقة بها المشار إليها في الفقرة ٢٥:

(أ) اسم الحكومة وطبيعة علاقتها مع المنشأة المعدة للتقرير (أي سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم)؛

(ب) المعلومات التالية بتفصيل كافٍ لتمكين مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من فهم أثر المعاملات مع الطرف ذي العلاقة على قوائمها المالية:

(١) طبيعة ومبلغ كل معاملة مهمة – بشكل منفرد؛

(٢) مؤشر نوعي أو كمي عن مدى المعاملات الأخرى التي تكون مهمة – بشكل جماعي، وليس بشكل منفرد -. وتشمل أنواع المعاملات تلك المدرجة في الفقرة ٢١.

٢٧ يجب على المنشأة المعدة للتقرير، عند استخدام حكمها الشخصي لتحديد مستوى التفصيل الذي يُفصح عنه وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦(ب)، أن تأخذ في الحسبان مدى قرب العلاقة مع الطرف ذي العلاقة والعوامل الأخرى الملائمة لتعين مستوى أهمية المعاملة، مثل ما إذا كانت:

(أ) مهمة من حيث الحجم؛

(ب) مُنفذة، بشروط غير تلك السائدة في السوق؛

(ج) خارج العمليات التجارية اليومية العادية، مثل شراء وبيع منشآت الأعمال؛

(د) أُفصح عنها للسلطات التنظيمية، أو الإشرافية؛

(هـ) تم التقرير عنها للإدارة العليا؛

(و) تخضع لتصديق حملة الأسهم.

---

١ يُعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٧ « المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة » العقود قيد التنفيذ على أنها العقود التي بموجبها لم يقم أي من الطرفين بتنفيذ أي من التزاماته، أو أن كلا الطرفين قاما بتنفيذ جزئي لالتزاماتهما بقدر متساوٍ.

تاريخ السريان والتحول

٢٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر، إما للمعيار ككل، أو للاستثناء الجزئي الوارد في الفقرات ٢٥ - ٢٧ للمنشآت ذات العلاقة بالحكومة. وإذا طبقت المنشأة المعيار كله، أو الاستثناء الجزئي لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٨أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٩،٣، و١١(ب)، و١٥، و١٩(ب) و(هـ) و٢٥. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢.

٢٨ب عدّل "منشآت استثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٤، و٩. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ"منشآت استثمارية". وإذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فإنه يجب عليها -أيضاً- أن تطبق جميع التعديلات المتضمنة في "منشآت استثمارية" في الوقت نفسه.

٢٨ج عدّل "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢" المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ٩ وأضاف الفقرتين ١٧أ و١٨أ. يجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة سابقة يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (٢٠٠٣)

٢٩ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة" (المُنقح في ٢٠٠٣).

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

"المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٣٥ (إضافة)

تمت إضافة الإشارة إلى الزكاة في الفقرة الفرعية (ب) (٨). وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٥ ...

(أ)...

(ب)...

(١)...

(٨) الزكاة والضرائب على الدخل.

...

٣٦أ (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح عن أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولا مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني)

وسبب الإضافة هو تأثير المعلومات عن أنواع الأصول المالية والالتزامات المالية على قرارات المشتركين في الخطة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٣٦أ يجب أن يتضمن تقرير خطة منفعة التقاعد الإفصاح عن مكونات أصول والتزامات خطط منافع التقاعد بنفس أسلوب الإفصاح الوارد في الفقرتين ٧٨ (و) و(ز) اللتين أضافتهما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى معيار المحاسبة الدولي رقم١، والمتعلقة بالإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية والالتزامات المالية. وإذا كانت أصول خطة المنافع تمثل أصولا مستثمرة مع شركة تأمين، فيجب توفير إفصاحات كافية عن طبيعة هذا التأمين (تجاري، تعاوني).

٣٦ب (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة رقم ٣٦، وذلك لاشتراط الإفصاح بالتفصيل عن إيرادات استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقا لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه الإيرادات (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو ما يماثلها أيا كان مبلغها.

وسبب هذه الإضافات هو أهمية هذه المعلومات للمشترك في الخطة الذي يتأثر قراره بطبيعة أصول خطة المنافع والتزاماتها المالية ومصادر إيراداتها. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٣٦ب يجب أن يتضمن تقرير خطة منفعة التقاعد الإفصاح بالتفصيل عن عوائد استثمارات خطط منافع التقاعد مفصلة وفقا لطبيعة الاستثمار المحقق لهذه العوائد (على سبيل المثال: أرباح أسهم، فوائد على ودائع تقليدية، فوائد على سندات، عوائد على صكوك، عوائد على ودائع مرابحات...)، مع وجوب الإفصاح المستقل عن إيرادات الفوائد من الودائع أو السندات أو غيرها من الأدوات المماثلة أيا كان مبلغها.

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد

النطاق

١ **يجب أن يُطبق هذا المعيار في القوائم المالية لخطط منفعة التقاعد حيثما تُعد مثل هذه القوائم المالية.**

٢ يُشار إلى خطط منفعة التقاعد - أحيانا - بأسماء أخرى متنوعة، مثل "برامج المعاشات التقاعدية"، أو " دفعات التقاعد" أو "برامج" منفعة التقاعد. ويعتبر هذا المعيار خطة منفعة التقاعد منشأة معدة للتقرير منفصلة عن أصحاب العمل المشاركين في الخطة. وتنطبق جميع المعايير الأخرى على القوائم المالية لخطط منفعة التقاعد بالقدر الذي لم يحل هذا المعيار محلها.

٣ يتناول هذا المعيار المحاسبة والتقرير من قبل الخطة لجميع المشاركين كمجموعة. ولا يتناول التقارير لمشاركين منفردين عن حقوقهم في منفعة التقاعد.

٤ يُعنى معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف" بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب عمل لديهم خطط. وبالتالي، يكمل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ١٩.

٥ يمكن أن تكون خطط منفعة التقاعد خطط مساهمة محددة أو خطط منفعة محددة. ويتطلب العديد منها إنشاء صناديق منفصلة، والتي قد يكون أو لا يكون لها شخصية نظامية منفصلة، وقد يكون أو لا يكون لها أمناء، تتم فيها المساهمات وتُدفع منها منافع التقاعد. وينطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم إنشاء مثل هذا الصندوق، وبغض النظر عما إذا كان يوجد أمناء.

٦ تخضع خطط منفعة التقاعد، التي لها أصول مُستثمرة في شركات التأمين، لمتطلبات المحاسبة والتمويل نفسها كما هي للترتيبات المُستثمرة - بشكل خاص. ومن ثم، فهي ضمن نطاق هذا المعيار، ما لم يكن العقد مع شركة التأمين باسم مشارك محدد أو مجموعة من المشاركين، والتزام منفعة التقاعد هو - فقط - مسؤولية شركة التأمين.

٧ لا يتناول هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء التوظيف، وترتيبات التعويض المؤجل، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وخطط التقاعد أو التسريح المبكر الخاصة، وخطط الصحة والرعاية أو خطط المكافأة. وتُستبعد - أيضاً - من نطاق هذا المعيار الترتيبات من نوع الضمان الاجتماعي الحكومي.

التعريفات

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

خطط منفعة التقاعد هي ترتيبات بموجبها تقدم المنشأة منافع للموظفين عند إنهاء الخدمة أو بعدها (إما في شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي) عندما يمكن تحديد مثل تلك المنافع أو المساهمات فيها، أو تقديرها، قبل التقاعد، من نصوصٍ وثيقة أو من ممارسات المنشأة.

خطط المساهمة المحددة هي خطط منفعة تقاعد بموجبها تتحدد المبالغ التي ستُدفع على أنها منافع تقاعد بالمساهمات في صندوق بالإضافة إلى أرباح الاستثمار عليها.

خطط المنفعة المحددة هي خطط منفعة تقاعد بموجبها تتحدد المبالغ التي ستُدفع على أنها منافع تقاعد بالرجوع إلى طريقة احتساب تستند – عادةً – إلى أرباح الموظفين و/ أو سنوات الخدمة.

التمويل هو تحويل أصول إلى منشاة (الصندوق) منفصلة عن منشأة صاحب العمل للوفاء بالالتزامات المستقبلية بدفع منافع التقاعد.

لأغراض هذا المعيار، تُستخدم – أيضاً – المصطلحات التالية:

المشاركون هم الأعضاء في خطة منفعة تقاعد وغيرهم ممن يحق لهم منافع بموجب الخطة.

صافي الأصول المتاحة للمنافع هي أصول الخطة مطروحاً منها الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها هي القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة، من قبل خطة منفعة تقاعد، للموظفين الحاليين والسابقين، والتي تُنسب إلى الخدمة المُقدمة فعلا.

المنافع المكتسبة هي منافع تكون الحقوق فيها، بموجب شروط خطة منفعة التقاعد، غير مشروطة بالتوظيف المستمر.

٩ بعض خطط منفعة التقاعد لها رعاة بخلاف أصحاب العمل؛ ينطبق هذا المعيار - أيضاً - على القوائم المالية لمثل هذه الخطط.

١٠ تستند معظم خطط منفعة التقاعد إلى اتفاقيات رسمية. وبعض الخطط غير رسمية ولكنها تكتسب درجة من الإلزام نتيجة للممارسات الراسخة لأصحاب العمل. وبينما تسمح بعض الخطط لأصحاب العمل بأن يحدوا من التزاماتهم بموجب الخطة، فإنه من الصعب - عادةً - على صاحب العمل أن يلغى خطة إذا كان سيتم الاحتفاظ بالموظفين. ينطبق أساس المحاسبة والتقرير نفسه على الخطة غير الرسمية كما هو على الخطة الرسمية.

١١ تنص العديد من خطط منفعة التقاعد على إنشاء صناديق منفصلة تتم فيها المساهمات وتُدفع منها المنافع. وقد تدار مثل هذه الصناديق من قبل أطراف يتصرفون - بشكل مستقل - في إدارة أصول الصندوق. وتُسمى هذه الأطراف، في بعض الدول، أمناء. ويُستخدم مصطلح أمناء، في هذا المعيار، ليصف مثل هذه الأطراف بغض النظر عما إذا تم تشكيل أمانة.

١٢ تُوصف خطط منفعة التقاعد - عادةً - على أنها إما خطط مساهمة محددة أو خطط منفعة محددة، وكل منهما له خصائصه المميزة. توجد - أحيانا - خطط تحتوي على خصائص كليهما. لأغراض هذا المعيار، تُعد مثل هذه الخطط الهجين خطط منفعة محددة.

خطط المساهمة المحددة

١٣ **يجب أن تتضمن القوائم المالية لخطة المساهمة المحددة قائمة بصافي الأصول المتاحة للمنافع ووصف لسياسة التمويل.**

١٤ بموجب خطة مساهمة محددة، يتحدد مبلغ المنافع المستقبلية للمشارك بالمساهمات المدفوعة من قبل صاحب العمل، أو المشارك، أو كليهما، والكفاءة التشغيلية للصندوق وأرباح استثمار الصندوق. ويُوفى التزام صاحب العمل - عادةً - بالمساهمات في الصندوق. ولا يُتطلب - عادةً - استشارة خبير اكتواري، رغم أن مثل هذه الاستشارة تُستخدم - أحياناً - لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحققها استناداً إلى المساهمات الحالية والمستويات المتفاوتة للمساهمات المستقبلية وأرباح الاستثمار.

١٥ يهتم المشاركون بأنشطة الخطة نظراً لأنها تؤثر - بشكل مباشر - في مستوى منافعهم المستقبلية. ويهتم المشاركون بمعرفة ما إذا كانت المساهمات قد اُستلمت وما إذا كانت قد مورست رقابة سليمة لحماية حقوق المستفيدين. ويهتم صاحب العمل بالتشغيل الكفء والعادل للخطة.

١٦ هدف التقرير من قبل خطة المساهمة المحددة هو توفير معلومات - بشكل دوري - عن الخطة وأداء استثماراتها. ويتحقق ذلك الهدف - عادةً - من خلال تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المهمة للفترة، وأثر أية تغيرات تتعلق بالخطة، وعضويتها وأحكامها وشروطها؛

(ب) قوائم تقرير عن معاملات الخطة، وأداء استثمارها للفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة؛

(ج) وصف لسياسات الاستثمار.

خطط المنفعة المحددة

١٧ يجب أن تتضمن القوائم المالية لخطة المنفعة المحددة إما:

(أ) قائمة تظهر:

(١) صافي الأصول المتاحة للمنافع؛

(٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، مع التمييز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة؛

(٣) الفائض أو العجز الناتج؛ أو

(ب) قائمة صافي الأصول المتاحة للمنافع تتضمن إما:

(١) إيضاحاً يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، مع التمييز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة؛ أو

(٢) إشارة لهذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق.

وإذا لم يتم إعداد تقويم اكتواري في تاريخ القوائم المالية، فإنه يجب أن يُستخدم أحدث تقويم كأساس وأن يُفصح عن تاريخ التقويم.

١٨ لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تستند القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها إلى المنافع المتعهد بها بموجب شروط الخطة عن الخدمة المُقدمة حتى تاريخه باستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المُتوقعة مع الإفصاح عن الأساس المُستخدم. ويجب أن يُفصح – أيضاً – عن أثر أي تغييرات في الافتراضات الاكتوارية التي كان لها تأثير مهم على القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

١٩ يجب أن توضح القوائم المالية العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها وبين صافي الأصول المتاحة للمنافع، وسياسة تمويل المنافع المتعهد بها.

٢٠ بموجب خطة المنفعة المحددة، يعتمد دفع منافع التقاعد المتعهد بها على المركز المالي للخطة وعلى قدرة المساهمين على القيام بمساهمات مستقبلية في الخطة، إضافة إلى أداء استثمار الخطة، وكفاءة تشغيلها.

٢١ يلزم خطة المنفعة المحددة استشارة خبير اكتواري - بشكل دوري - لتقييم الوضع المالي للخطة، ولمراجعة الافتراضات، وللتوصية بمستويات المساهمة المستقبلية.

٢٢ هدف التقرير من قبل خطة المنفعة المحددة هو توفير معلومات - بشكل دوري - عن الموارد المالية للخطة، وأنشطتها، والتي تكون مفيدة في تقويم العلاقة بين تراكم الموارد ومنافع الخطة على مر الزمن. ويتحقق هذا الهدف - عادةً - من خلال تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المهمة للفترة، وأثر أية تغيرات تتعلق بالخطة، وعضويتها وأحكامها وشروطها؛

(ب) قوائم تقرير عن معاملات الخطة، وأداء استثمارها للفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة؛

(ج) المعلومات الاكتوارية إما كجزء من القوائم المالية أو عن طريق تقرير منفصل؛

(د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها

٢٣ يمكن حساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة من قبل خطة منفعة التقاعد والتقرير عنها باستخدام مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المُتوقعة حتى وقت تقاعد المشاركين.

٢٤ تشمل الأسباب المُبررة لتبني مدخل الراتب الحالي ما يلي:

(أ) يمكن حساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، وهي مجموع المبالغ التي تعود حاليا - بشكل مباشر - إلى كل مشارك في الخطة، بشكل موضوعي - أكثر من مستويات الراتب المُتوقعة نظراً لأنها تنطوي على افتراضات أقل؛

(ب) تصبح الزيادات في المنافع، والتي تعود لزيادة الراتب، التزاما على الخطة في وقت زيادة الراتب؛

(ج) مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، باستخدام مستويات الراتب الحالية هو، بشكل عام، أكثر ارتباطاً بالمبلغ واجب السداد في حال إنهاء الخطة أو عدم استمراريتها.

٢٥ تشمل الأسباب المُبررة لتبني مدخل الراتب المُتوقع ما يلي:

(أ) ينبغي أن تُعد المعلومات المالية على أساس الاستمرارية، بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات التي يجب إجراؤها؛

(ب) بموجب خطط الراتب النهائية، تُحدد المنافع بالرجوع إلى الرواتب في تاريخ التقاعد أو تاريخ قريب منه؛ وبالتالي يجب توقع الرواتب، ومستويات المساهمة ومعدلات العائد؛

(ج) حين يكون معظم التمويل مستنداً إلى توقعات الراتب فقد ينتج عن الفشل في تضمين توقعات الراتب، التقرير عن فائض تمويلي واضح في حين لا يوجد فائض تمويلي بالخطة، أو التقرير عن تمويل كافٍ في حين يوجد عجز تمويلي بالخطة.

٢٦ يُفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، المُستندة إلى الرواتب الحالية، في القوائم المالية للخطة لبيان الالتزام عن المنافع المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. ويُفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، المُستندة إلى الرواتب المُتوقعة لبيان مقدار الالتزام المحتمل على أساس الاستمرارية والذي يُعد - بشكل عام - الأساس للتمويل. وبالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، قد يلزم إعطاء توضيح كافٍ بحيث يبين - بشكل واضح - السياق الذي ينبغي أن تُقرا فيه القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. وقد يكون مثل هذا التوضيح في شكل معلومات عن كفاية التمويل المستقبلي المُخطط له وسياسة التمويل المُستندة إلى توقعات الراتب. ويُمكن أن يُضمن هذا في القوائم المالية أو في تقرير الخبير الاكتواري.

تكرار التقويمات الاكتوارية

٢٧ في كثير من الدول، لا يتم الحصول على التقويمات الاكتوارية - بشكل متكرر - لأكثر من مرة كل ثلاث سنوات. إذا لم يُعد تقويم اكتواري في تاريخ القوائم المالية، يُستخدم أحدث تقويم كأساس ويُفصح عن تاريخ التقويم.

محتوى القائمة المالية

٢٨ لخطط المنفعة المحددة، تُعرض المعلومات في أحد الأشكال التالية، والتي تعكس الممارسات المختلفة في الإفصاح وعرض المعلومات الاكتوارية:

(أ) تُضمن قائمة في القوائم المالية والتي تظهر صافي الأصول المتاحة للمنافع، والقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، والفائض أو العجز الناتج. كما تتضمن القوائم المالية للخطة - أيضاً - قوائم التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. ويمكن أن تُرفق القوائم المالية بتقرير خبير اكتواري منفصل يدعم القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ب) قوائم مالية تتضمن قائمة صافي الأصول المتاحة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع. ويُفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها في أيضاح مرفق بالقوائم. ويمكن أن تُرفق القوائم المالية - أيضاً - بتقرير من خبير اكتواري يدعم القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ج) قوائم مالية تتضمن قائمة صافي الأصول المتاحة للمنافع، وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع مع القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها مُضمنة في تقرير اكتواري منفصل.

وفي كل شكل، يمكن أن يُرفق بالقوائم المالية - أيضاً - تقرير أمناء له طبيعة تقرير الإدارة أو تقرير مجلس الادارة، وتقرير الاستثمار.

٢٩ يعتقد أولئك المفضلون للأشكال الموضحة في الفقرة ٢٨(أ) و(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد المتعهد بها والمعلومات الأخرى المُقدمة في ظل تلك المداخل تساعد المستخدمين على تقويم الوضع الحالي للخطة واحتمال أن يتم الوفاء بالتزامات الخطة. كما يعتقدون - أيضاً - أن القوائم المالية ينبغي تكون كاملة في حد ذاتها ولا تعتمد على قوائم مرفقة. بالرغم من ذلك، يعتقد البعض أن الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(أ) قد يعطي انطباعاً بوجود التزام، في حين أنه، في رأيهم، ليس للقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها جميع خصائص الالتزام.

٣٠ يعتقد أولئك المفضلون للأشكال الموضحة في الفقرة ٢٨(ج) أنه لا ينبغي أن تُضمن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها في قائمة صافي الأصول المتاحة للمنافع كما في الشكل الموضح في ٢٨(أ) أو حتى أن يُفصح عنها في أيضاح كما في الفقرة ٢٨(ب)، نظراً لأنها ستُقارن - بشكل مباشر - مع أصول الخطة وقد لا تكون مثل هذه المقارنة سليمة. فهم يدعون أنه من غير الضروري أن يقارن الاكتواريون القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها مع القيمة السوقية للاستثمارات، ولكن بدلاً من ذلك، أن يقدروا القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبناءً عليه، يعتقد أولئك المفضلون لهذا الشكل أنه من غير المحتمل أن تعكس مثل هذه المقارنة تقويم الخبير الاكتواري الشامل للخطة وأنه قد يساء فهمها. كما يعتقد البعض - أيضاً - أن المعلومات عن منافع التقاعد المتعهد بها، بغض النظر عما إذا كانت كمية أم لا، يجب أن تُضمن - فقط - في التقرير الاكتواري المنفصل حيث يمكن توفير التوضيح المناسب.

٣١ يقبل هذا المعيار وجهات النظر المُفضلة للسماح بالإفصاح عن المعلومات بشأن منافع التقاعد المتعهد بها في تقرير اكتوارى منفصل. ويرفض الحجج ضد التحديد الكمي للقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها. ومن ثم، تُعد الأشكال الموضحة في الفقرات ٢٨ (أ) و(ب) مقبولة بموجب هذا المعيار، مثلما هو الشكل الموضح في الفقرة ٢٨(ج) طالما أن القوائم المالية تتضمن الإشارة إلى تقرير اكتواري، يُرفق بها، والذي يتضمن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

جميع الخطط

تقويم أصول الخطة

٣٢ **يجب أن تُسجل استثمارات خطة منفعة التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية المتداولة، فإن القيمة العادلة تكون هي القيمة السوقية. وعندما يُحتفظ باستثمارات خطة لا يمكن إجراء تقدير للقيمة العادلة لها، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.**

٣٣ في حالة الأوراق المالية المتداولة، فإن القيمة العادلة تكون - عادةً - هي القيمة السوقية، نظراً لأنها تُعد القياس الأكثر فائدة للأوراق المالية في تاريخ التقرير، ولأداء الاستثمار للفترة. ويمكن أن تُسجل تلك الأوراق المالية التي لها قيمة استردادية ثابتة والتي اُقتنيت لمقابلة التزامات الخطة، أو أجزاء محددة منها، بمبالغ تستند إلى قيمتها الاستردادية النهائية بافتراض معدل عائد ثابت حتى الاستحقاق. وعندما يُحتفظ باستثمارات الخطة، التي لا يمكن إجراء تقدير للقيمة العادلة لها، مثل الملكية الكاملة لمنشأة، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة. كما أنه - وبشكل عام - أن يُفصح أيضاً عن القيمة العادلة لذلك القدر من الاستثمارات التي تُسجل بمبالغ بخلاف القيمة السوقية أو القيمة العادلة. وتتم المحاسبة عن الأصول المُستخدمة في عمليات الصندوق وفقاً للمعايير التي تنطبق عليها.

الإفصاح

٣٤ **يجب – أيضاً – أن تتضمن القوائم المالية لخطة منفعة التقاعد، سواء منفعة محددة أو مساهمة محددة، المعلومات التالية:**

(أ) **قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع؛**

(ب) **ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة؛**

(ج) **وصفاً للخطة وأثر أي تغيرات في الخطة خلال الفترة.**

٣٥ تشمل القوائم المالية المُقدمة من قبل خطط منفعة التقاعد ما يلي - عندما يكون منطبقاً:

(أ) قائمة صافي الأصول المتاحة للمنافع، تفصح عن:

(١) الأصول في نهاية فترة التقرير مُصنفة - بشكل مناسب؛

(٢) أساس تقويم الأصول؛

(٣) تفاصيل أي استثمار منفرد يزيد عن ٥٪ من صافي الأصول المتاحة للمنافع أو ٥٪ من أي فئة أو نوع من الأوراق المالية؛

(٤) تفاصيل أي استثمار في منشأة صاحب العمل؛

(٥) الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

(ب) قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، تظهر ما يلي:

(١) مساهمات صاحب العمل؛

(٢) مساهمات الموظف؛

(٣) دخل الاستثمار مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح؛

(٤) الدخل الآخر؛

(٥) المنافع المدفوعة أو واجبة السداد (مصنفة، على سبيل المثال، إلى منافع تقاعد، ووفاة وعجز، والمدفوعات كمبلغ إجمالي)؛

(٦) المصروفات الإدارية؛

(٧) المصروفات الأخرى؛

(٨) الضرائب على الدخل؛

(٩) أرباح وخسائر استبعاد الاستثمارات والتغيرات في قيمة الاستثمارات؛

(١٠) التحويلات من الخطط الأخرى، وإليها؛

(ج) وصف لسياسة التمويل؛

(د) لخطط المنفعة المحددة، القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها (التي قد تميز بين المنافع المُكتسبة والمنافع غير المُكتسبة) مُستندة إلى المنافع المتعهد بها بموجب شروط الخطة، عن الخدمة المُقدمة حتى تاريخه واستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المُتوقعة؛ ويمكن أن تُضمن هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق وتقرأ مقترنة بالقوائم المالية المتعلقة بها؛

(هـ) لخطط المنفعة المحددة، وصف للافتراضات الاكتوارية المهمة الموضوعة، والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

٣٦ يتضمن تقرير خطة منفعة التقاعد وصفاً للخطة، إما كجزء من القوائم المالية أو في تقرير منفصل. ويمكن أن يتضمن ما يلي:

(أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المَشْمُولين؛

(ب) عدد المشاركين الذين يتلقون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بحسب ما هو مناسب؛

(ج) نوع الخطة - مساهمة محددة أو منفعة محددة؛

(د) إيضاحاً حول ما إذا كان المشاركون يساهمون في الخطة؛

(هـ) وصفاً لمنافع التقاعد المتعهد للمشاركين؛

(و) وصفاً لأي شروط لإنهاء الخطة؛

(ز) التغيرات في البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة المشمولة بالتقرير.

وليس من غير الشائع أن يُشار إلى مستندات أخرى تكون متاحة - بسهولة - للمستخدمين تُوصف فيها الخطة، وأن تُضمن معلومات - فقط - عن التغيرات اللاحقة.

تاريخ السريان

٣٧ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية لخطط منفعة التقاعد التي تشمل الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨، أو بعده.

معيار المحاسبة الدولي ٢٧

"القوائم المالية المنفصلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٢٧

القوائم المالية المنفصلة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة وذلك عندما تختار المنشأة، أو تكون مُطالبة بموجب لوائح محلية، أن تعرض قوائم مالية منفصلة.**

٣ لا يُحدد هذا المعيار ماهية المنشآت التي تعد قوائم مالية منفصلة. وهو ينطبق عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

التعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها:**

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها لمنشأة اقتصادية واحدة.

القوائم المالية المنفصلة هي المعروضة بواسطة المنشأة، والتي يمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً للمتطلبات في هذا المعيار، أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما بالتكلفة، أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

٥ عُرفت المصطلحات التالية في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" وفي الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨

- المنشأة الزميلة
- السيطرة على منشأة مستثمر فيها
- طريقة حقوق الملكية
- المجموعة
- المنشأة الاستثمارية
- السيطرة المشتركة
- المشروع المشترك
- المشارك في مشروع مشترك
- المنشأة الأم
- التأثير المهم
- المنشأة التابعة

٦ القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي تُعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تملك استثمارات في منشآت تابعة ولكن لها استثمارات في منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة، تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨ باستخدام طريقة حقوق الملكية، بخلاف الظروف المُحددة في الفقرتين ٨-٨أ.

٧ القوائم المالية للمنشأة التي ليس لها ملكية في منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع مشترك ليست قوائم مالية منفصلة.

٨ يمكن للمنشأة التي تُعفى من التوحيد وفقاً للفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة.

٨أ تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المنفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مُطالبة في جميع أجزاء الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة أن تطبق الاستثناء من التوحيد لجميع منشآتها التابعة وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

إعداد القوائم المالية المنفصلة

٩ يجب أن تُعد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لجميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٠.

١٠ عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إما:

(أ) بالتكلفة؛ أو

(ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي مبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

يجب على المنشأة أن تطبق المحاسبة نفسها عن كل صنف استثمارات. وبالنسبة للاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بالتكلفة أو طريقة حقوق الملكية فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" عندما تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع (أو عندما تُدرج ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع). وفي مثل هذه الظروف فإنه لا يتم تغيير قياس الاستثمارات المحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١١ عندما تختار المنشأة، وفقاً للفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١)، أن تقيس استثماراتها في منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للقرير المالي ٩، فإنه يجب عليها - أيضاً - أن تحاسب عن تلك الاستثمارات بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.

١١أ إذا كانت المنشأة الأم مُطالبة، وفقاً للفقرة ٣١ من المعيار الدولي للقرير المالي ١٠، بأن تقيس استثمارها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب عليها - أيضاً - أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة التابعة بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.

١١ب عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن التغيير من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضعية، كما يلي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ١٠. ويجب أن يكون تاريخ التغير في الوضعية هو التاريخ المفترض للاستحواذ. يجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ العوض المفترض المحول عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة ١٠:

(١) [حذفت]

(٢) [حذفت]

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب أن يُثبت الفرق بين المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضعية المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة. ويجب أن يُعالج المبلغ المجمع لأي تعديل للقيمة العادلة، والمُثبت - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت هذه المنشآت التابعة في تاريخ تغيير الوضعية.

١٢ **يتم إثبات توزيعات الأرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة عند نشوء حق المنشأة في استلام الدفعات. يتم إثبات توزيعات الأرباح في الربح أو الخسارة إلا إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية التي يتم فيها إثبات توزيعات الأرباح كتخفيض من المبلغ الدفتري للاستثمار.**

١٣ عندما تعيد المنشأة الأم تنظيم هيكل مجموعتها من خلال إنشاء منشأة جديدة على أنها المنشأة الأم لها بطريقة تستوفي الضوابط التالية:

(أ) تكتسب المنشأة الأم الجديدة السيطرة على المنشأة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للمنشأة الأم الأصلية؛

(ب) تكون أصول والتزامات المجموعة الجديدة والمجموعة الأصلية هي ذاتها - مباشرةً - قبل إعادة التنظيم وبعدها؛

(ج) ملاك المنشأة الأم الأصلية قبل إعادة التنظيم لهم نفس الحصص المطلقة والنسبية في صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة - مباشرةً - قبل إعادة التنظيم وبعدها.

وتحاسب المنشأة الأم الجديدة، في قوائمها المالية المنفصلة، عن استثمارها في المنشأة الأم الأصلية وفقاً للفقرة ١٠ (أ)، فإنه يجب على المنشأة الأم الجديدة أن تقيس التكلفة بالمبلغ الدفتري لنصيبها من بنود حقوق الملكية الظاهرة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

١٤ بالمثل، قد تنشئ المنشأة التي لم تكن منشأة أُمًّا منشأة جديدة على أنها المنشأة الأم لها بطريقة تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٣. تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ - بنفس القدر - على مثل حالات إعادة التنظيم تلك. وفي مثل هذه الحالات، فإن الإشارات إلى "المنشأة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية" هي إشارات إلى "المنشأة الأصلية".

الإفصاح

١٥ يجب على المنشأة أن تطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها عند توفير الإفصاحات في قوائمها المالية المنفصلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٦و١٧.

١٦ عندما تختار المنشأة الأم، وفقاً للفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، ألا تعد قوائم مالية موحدة وتعد، بدلاً من ذلك، قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب عليها أن تفصح في تلك القوائم المالية المنفصلة عن:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة؛ وأنه قد تم استخدام الإعفاء من التوحيد، والاسم والمقر الرئيس (والبلد الذي تأسست فيه، إذا كان مختلفا) لأعمال المنشأة التي تم إعداد قوائمها المالية الموحدة التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي للاستخدام العام؛ والعنوان الذي يمكن منه الحصول على هذه القوائم المالية الموحدة.

(ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:

(١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٢) المقر الرئيس (والبلد الذي تأسست فيه، إذا كان مختلفا) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.

(ج) وصف للطريقة المُستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

١٦أ عندما تُعِدّ المنشأة استثمارية التي هي منشأة أُمٌّ (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرة ١٦)، قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقاً للفقرة ٨أ، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

١٧ عندما تُعِد المنشأة الأم (بخلاف المنشأة الأم المشمولة في الفقرات ١٦. ١٦أ) أو المنشأة المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها، قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أن تُعرّف القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) التي تتعلق بها. يجب على المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أيضاً أن تفصح في قوائمها المالية المنفصلة عن:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد هذه القوائم إذا لم تكن مطلوبة بموجب النظام.

(ب) قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة، تتضمن:

(١) أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٢) المقر الرئيس (والبلد الذي تأسست فيه، إذا كان مختلفا) لأعمال تلك المنشآت المستثمر فيها.

(٣) نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت، إذا كانت مختلفة) المُحتفظ بها في تلك المنشآت المستثمر فيها.

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات المذكورة في البند (ب).

تاريخ السريان والتحول

١٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة المعيار على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

١٨أ عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨)، المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرات ٥، و٦، و١٧ و١٨ وأضاف الفقرات ٨أ، و١١أ - ١١ب، و١٦أ و١٨ب - ١٨ط. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق جميع التعديلات المُتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

١٨ب في تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية" (والذي، لأغراض هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، يكون بداية فترة التقرير السنوية التي تُطبق لها هذه التعديلات لأول مرة)، إذا خلصت المنشأة الأم إلى أنها منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تطبق الفقرات ١٨ج -١٨ط على استثمارها في المنشأة التابعة.

١٨ج في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي قاست - سابقا - استثمارها في منشأة تابعة بالتكلفة أن تقيس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة كما لو أن متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي كانت دائما مفعلة. ويجب على المنشاة الاستثمارية أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي ويجب أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة - مباشرةً - لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للاستثمار؛ وبين

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.

١٨د في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة الاستثمارية التي قاست - سابقا - استثمارها في منشأة تابعة بالقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر أن تستمر في قياس هذا الاستثمار بالقيمة العادلة. ويجب أن يُحول المبلغ المجمع لأي تعديل للقيمة العادلة، مُثبت - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الأرباح المبقاة في بداية الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي.

١٨هـ في تاريخ التطبيق الأولي، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن تُجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن حصة في منشأة تابعة والتي اختارت - سابقاً - أن تقيسها بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، كما هو مسموح به في الفقرة ١٠.

١٨و قبل التاريخ الذي يُتبنى فيه المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها - سابقاً - للمنشآت المستثمرة أو للإدارة إذا كانت تلك المبالغ تمثل المبلغ الذي كان سيتم مقابله مبادلة الاستثمار بين أطراف على قدر من المعرفة، والرغبة في التعامل في معاملة على أساس التنافس الحر في تاريخ التقويم.

١٨ز إذا كان قياس الاستثمار في المنشأة التابعة وفقاً للفقرات ١٨ج - ١٨و، غير عملي (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء") فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي في بداية أبكر فترة يكون من الممكن فيها - عملياً - تطبيق الفقرات ١٨ج - ١٨و، والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية. يجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل - بأثر رجعي - الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يكون التاريخ، الذي فيه يكون ممكناً - عملياً - للمنشأة المستثمرة أن تقيس القيمة العادلة للمنشأة التابعة، أبكر من بداية الفترة السابقة - مباشرةً - فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة - مباشرةً -لأي فرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري السابق للاستثمار؛

(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة المستثمرة في المنشأة التابعة.

عندما تكون أبكر فترة يكون من الممكن لها - عملياً - تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية، فإنه يجب أن يُثبت التعديل لحقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

١٨ح عندما تستبعد المنشأة الاستثمارية، أو تفقد السيطرة على استثمار في منشأة تابعة قبل تاريخ التطبيق الأولي لتعديلات "المنشآت الاستثمارية"، فإن المنشأة الاستثمارية غير مُطالبة بأن تُجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن هذا الاستثمار.

١٨ط برغم الإشارات إلى الفترة السنوية السابقة - مباشرةً - لتاريخ التطبيق الأولي ("الفترة السابقة - مباشرةً") الواردة في الفقرات ١٨ج - ١٨ز، فإنه يمكن للمنشأة - أيضاً - أن تعرض معلومات مقارنة معدلة لأي فترات معروضة أبكر، ولكنها غير مُطالبة بأن تفعل ذلك. وعندما تعرض المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأي فترات أبكر، فإنه يجب أن تُقرأ جميع الإشارات الواردة في الفقرات ١٨ج - ١٨ز إلى "الفترة السابقة - مباشرةً" على أنها إلى "أبكر فترة مقارنة مُعدلة معروضة". وعندما تعرض المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأي فترات أبكر، فإنه يجب عليها أن تحدد - بشكل واضح - المعلومات التي لم تُعدل، وأن تنص على أنها أُعدت وفقاً لأساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.

١٨ي عدّلت "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧) الصادرة في أغسطس ٢٠١٤ الفقرات ٤ - ٧، و١٠، و١١ب، و١٢. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ او بعده وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أسبق يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

١٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار، ولكن لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإنه يجب أن تقرأ أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (٢٠٠٨)

٢٠ أُصدر هذا المعيار - بشكل متزامن - مع المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويحل هذان المعياران الدوليان للتقرير المالي - معاً - محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" (المُعدل في ٢٠٠٨).

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

الهدف

١ **هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.**

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مُستثمر فيها.**

التعريفات

٣ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المُحددة:**

المنشأة الزميلة هي منشأة يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها.

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها لمنشأة اقتصادية واحدة.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار - بشكل أولي - بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في حصة المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها بعد الاستحواذ. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.

ترتيب مشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركة هي التقاسم المتفق عليه - تعاقدياً - للسيطرة على ترتيب، والتي توجد - فقط - عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالأجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.

مشروع مشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

مشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

التأثير المهم هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.

٤ عُرفت المصطلحات التالية في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" وتُستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي التي عُرفت فيها:

- السيطرة على منشأة مستثمر فيها.
- المجموعة.
- المنشأة الأم.

- القوائم المالية المنفصلة.
- المنشأة التابعة.

التأثير المهم

٥ عندما تحتفظ المنشأة - بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) - بـ ٢٠ ٪ أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل - بشكل واضح - على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، عندما تحتفظ المنشأة- بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) - بأقل من ٢٠ ٪ من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل - بشكل واضح- على مثل هذا التأثير. وليس بالضرورة أن تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأةَ من أن يكون لها تأثير مهم.

٦ يُقام الدليل - عادةً - على وجود تأثير مهم، من قبل المنشأة، بواحد أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة، أو في أي جهة حاكمة مُعادلة، في المنشأة المستثمر فيها؛ أو

(ب) المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في القرارات بشأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛ أو

(ج) المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمَر فيها؛ أو

(د) تبادل الموظفين الإداريين؛ أو

(هـ) تقديم معلومات فنية أساس.

٧ قد تمتلك المنشأة أذونات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات أخرى مشابهة والتي، إذا مُورست أو حُولت، يكون لها إمكانية أن تمنح المنشأة قوة تصويتية إضافية أو أن تخفض القوة التصويتية لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (أي حقوق التصويت الممكنة). ويؤخذ في الحسبان عند تقويم ما إذا كان للمنشأة تأثير مهم، وجود وأثر حقوق التصويت الممكنة التي تكون قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل منشآت أخرى. ولا تُعد حقوق التصويت الممكنة قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي عندما، على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

٨ عند تقويم ما إذا كانت حقوق التصويت الممكنة تساهم في التأثير المهم، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت الممكنة وأي ترتيبات تعاقدية أخرى سواء أُخذت في الحسبان بشكل منفرد أو مجتمعة) التي تؤثر على الحقوق الممكنة، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية لممارسة أو لتحويل تلك الحقوق الممكنة.

٩ تفقد المنشأة التأثير المهم على منشأة مستثمر فيها عندما تفقد القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع، أو بدون، تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح منشأة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة، أو محكمة، أو إدارة أو جهة تنظيمية. ويمكن أن يحدث ذلك - أيضا - نتيجة لترتيب تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١٠ بموجب طريقة حقوق الملكية، عند الإثبات الأولي، يُثبت الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفتري لإثبات نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن الربح أو الخسارة للمنشأة المستثمرة. وتخفض توزيعات الأرباح المُستلمة من المنشأة المستثمر فيها المبلغ الدفتري للاستثمار. وقد تكون التعديلات على المبلغ الدفتري ضرورية - أيضا - للتغيرات في الحصة التناسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات في الدخل الآخر الشامل للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق ترجمة أسعار صرف العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من هذه التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية").

١١ قد لا يكون إثبات الدخل على أساس توزيعات الأرباح المُستلمة قياساً كافياً للدخل المُكتسب من قبل منشأة مستثمرة على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك نظراً لأن توزيعات الأرباح المُستلمة قد تنطوي على علاقة ضعيفة بأداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ونظراً لأن للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة، أو تأثيراً مهماً، على المنشأة المستثمر فيها، فإن للمنشأة المستثمرة حصة في أداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك و- نتيجة لذلك - في العائد على استثمارها. تحاسب المنشأة المستثمرة عن هذه الحصة من خلال توسيع نطاق قوائمها المالية لتشمل نصيبها من ربح أو خسارة تلك المنشأة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك، يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقريراً إِعْلامِيّاً أكثر عن صافي أصول المنشأة المستثمرة وربحها أو خسارتها.

١٢ عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى متضمنة حقوق تصويت ممكنة، تُحدد حصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك - فقط - على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى، ما لم تتطبق الفقرة ١٣.

١٣ في بعض الظروف، يكون للمنشأة - في الجوهر- ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنحها - في الوقت الحالي - الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، تُحدد النسبة المُخصصة للمنشأة من خلال الأخذ في الحسبان الممارسة اللاحقة لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح المنشأة - في الوقت الحالي - الحق في الحصول على العوائد.

١٤ لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩"الأدوات المالية" على الحصص في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. عندما تمنح الأدوات المتضمنة حقوق تصويت ممكنة - في الجوهر - في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الأدوات لا تخضع للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. أما في جميع الحالات الأخرى، فإنه تتم المحاسبة عن الأدوات المتضمنة حقوق تصويت ممكنة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١٥ ما لم يكن الاستثمار أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مُصنفا على أنه مُحتفظ به للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يجب أن يُصنف الاستثمار، أو أي حصة مبقاة من الاستثمار، غير مُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع، على أنه أصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٦ يجب على المنشأة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها، أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، باستثناء عندما يتأهل ذلك الاستثمار للإعفاء وفقاً للفقرات ١٧-١٩.

الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٧ لا يلزم المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة هي منشأة أُمٌّ معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب الاستثناء من النطاق الوارد في الفقرة ٤(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، أو عندما ينطبق جميع ما يلي:

(أ) المنشأة هي منشأة تابعة مملوكة - بشكل كامل - أو منشأة تابعة مملوكة - بشكل جزئي - لمنشأة أخرى، وأن ملاكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، تم إخطارهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.

(ب) لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للمنشأة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج سوق نظامية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

(ج) لم تودع المنشأة، أو ليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

(د) تُعِد المنشأة الأم النهائية للمنشأة، أو أي منشأة أُمٍّ وسيطة لها، قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي يتم فيها توحيد المنشآت التابعة أو قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

١٨ عندما يحتفظ باستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك من قِبَل -أو بشكل غير مباشر من خلال- منشأة هي تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية ومنشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار أن تقيس تلك الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تقوم بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الإثبات الأولي للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

١٩ عندما يكون للمنشأة استثمار في منشأة زميلة، ويُحتفظ بجزء منه - بشكل غير مباشر - من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية و منشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار أن تقيس ذلك الجزء من الاستثمار في المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، وذلك بغض النظر عما إذا كان لتنظيم رأس المال المُخاطر، أو للصندوق المشترك، أو لصندوق الائتمان ، وللمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، تأثير مهم على ذلك الجزء من الاستثمار. وإذا قامت المنشأة بذلك الاختيار، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء مُتبقي من استثمارها في المنشأة الزميلة لا يُحتفظ به من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية ومنشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار.

التصنيف على أنه مُحتفظ بها للبيع

٢٠ يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ على الاستثمار أو الجزء من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك الذي يستوفي الضوابط ليُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع. ويجب أن تتم المحاسبة عن أي جزء متبقي من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لم يُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع، باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم استبعاد الجزء الذي صُنف على أنه مُحتفظ به للبيع. وبعد أن يجري الاستبعاد، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن أي حصة مبقاة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ما لم تستمر الحصة المبقاة في كونها منشأة زميلة أو مشروع مشترك، وفي هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية.

٢١ عندما لا يعد الاستثمار، أو الجزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، والذي صُنف - سابقاً - على أنه مُحتفظ به للبيع، مستوفيا الضوابط ليُصنف كذلك، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية - بأثر رجعي - اعتبارا من تاريخ تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع. ومن ثم، يجب أن تُعدل القوائم المالية للفترات منذ التصنيف على أنه محتفظ به للبيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢ **يجب على المنشأة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً، وذلك كما يلي:**

(أ) إذا أصبح الاستثمار منشأة تابعة، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

(ب) عندما تكون الحصة المبقاة في المنشأة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق أصلاً مالياً، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس الحصة المبقاة بالقيمة العادلة. ويجب اعتبار القيمة العادلة للحصة المبقاة على أنها هي قيمتها العادلة عند الإثبات الأولي على أنها أصل مالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين:

(١) القيمة العادلة لأي حصة مبقاة وأي متحصلات من استبعاد حصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ وبين

(٢) المبلغ الدفتري للاستثمار في تاريخ إيقاف طريقة حقوق الملكية.

(ج) عندما تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن جميع المبالغ المُثبتة – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بذلك الاستثمار على الأساس نفسه الذي كان سيُتطلب إذا استبعدت المنشأة المستثمر فيها – بشكل مباشر – الأصول والالتزامات المتعلقة به.

٢٣ وبناءً عليه، إذا كان سيُعاد تصنيف مكسب أو خسارة، مُثبته - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر من قبل المنشأة المستثمر فيها، إلى الربح أو الخسارة من استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فإن المنشاة تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنها تعديل إعادة تصنيف) عند إيقاف طريقة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى منشأة زميلة أو مشروع مشترك فروق تراكمية من تبادل العملات تتعلق بعملية أجنبية وتتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة المُثبتة - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر، فيما يتعلق بالعملية الأجنبية، إلى الربح أو الخسارة.

٢٤ **عندما يصبح استثمار في منشأة زميلة استثماراً في مشروع مشترك، أو يصبح استثمار في مشروع مشترك استثماراً في منشأة زميلة، فإن المنشأة تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المبقاة.**

التغيرات في حصة الملكية

٢٥ عندما تنخفض حصة ملكية المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، ولكن يستمر تصنيف الاستثمار إما كشركة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف القدر من المكسب أو الخسارة المُثبت - سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر، والمتعلق بذلك الانخفاض في حصة الملكية، إلى الربح أو الخسارة، وذلك إذا كان سيُتطلب أن يُعاد تصنيف هذا المكسب والخسارة إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦ كثير من الإجراءات التي تُعد مناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لإجراءات التوحيد المُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. إضافة إلى ذلك، فإن المفاهيم التي تحكم الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن الاستحواذ على منشأة تابعة يتم - أيضا - تبنيها في المحاسبة عن اقتناء استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

٢٧ نصيب المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هو مجموع الحيازات من قبل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ولهذا الغرض، يتم تجاهل حيازات المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة الأخرى في المجموعة. وعندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك منشآت تابعة، أو منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة، فإن الربح أو الخسارة، والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول المأخوذة في الحسبان عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المُثبتة في القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك (بما في ذلك نصيب المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من الربح أو الخسارة، والدخل الشامل الآخر وصافي أصول منشآتها الزميلة أو مشروعاتها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية تنشأ عنها سياسات محاسبية متماثلة (انظر الفقرتين ٣٥ - ٣٦أ).

٢٨ تُثبت في القوائم المالية للمنشأة المكاسب والخسائر الناتجة عن المعاملات "الصاعدة" و"النازلة" التي تنطوي على أصول لا تشكل أعمال، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة المُوحدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك - فقط - بقدر حصص المستثمرين غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. "المعاملات الصاعدة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أصول من منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلى المنشأة المستثمرة. ويتم استبعاد نصيب المنشأة في مكسب أو خسارة الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة من هذه المعاملات. "المعاملات النازلة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أو مساهمات بأصول من المنشأة المستثمرة إلى منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك.

٢٩ عندما توفر المعاملات النازلة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تُثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل المنشأة المستثمرة. وعندما توفر المعاملات الصاعدة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم شراؤها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت نصيبها من تلك الخسائر.

٣٠ تجب المحاسبة عن المكسب أو الخسارة الناتجين من المساهمة بأصول غير نقدية لا تشكل أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك في مقابل حصة ملكية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وفقاً للفقرة ٢٨، باستثناء عندما تفتقر المساهمة إلى الجوهر الاقتصادي، كما تم توضيح هذا المصطلح في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات". فعندما تفتقر مثل تلك المساهمة إلى الجوهر الاقتصادي، فإن المكسب أو الخسارة تُعد غير محققة، ولا تُثبت ما لم تنطبق - أيضا - الفقرة ٣١. ويجب أن تُستبعد مثل هذه المكاسب والخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، ولا يجوز أن تُعرض على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة أو في قائمة المركز المالي للمنشأة التي تم فيها المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣١ إذا استلمت المنشأة أصولاً نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى تلقي حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن المنشأة تثبت - بالكامل - ضمن الربح أو الخسارة الجزء من المكسب أو الخسارة على المساهمة غير النقدية المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية المُستلمة.

٣١أ يتم إثبات كامل المكسب أو الخسارة الناتجين عن المعاملات النازلة التي تنطوي على أصول تشكل أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة الموحدة) وبين منشأتها الزميلة أو المشروع المشترك، وذلك في القوائم المالية للمنشأة المستثمرة.

٣١ب قد تبيع المنشأة أو تساهم بأصول من خلال أثنين أو أكثر من ترتيب من الترتيبات (المعاملات). عند تحديد ما إذا كانت الأصول المباعة أو المساهم بها تشكل أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فيما إذا كان البيع أو المساهمة بتلك الأصول هو جزء من الترتيبات المتعددة التي ينبغي المحاسبة عنها كمعاملة واحدة وفقاً للمتطلبات في الفقرة ب٩٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٣٢ تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً. وعند اقتناء الاستثمار، تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد كما يلي:

(أ) تُضمن الشهرة المتعلقة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في المبلغ الدفتري للاستثمار. ولا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة.

(ب) تُضمن أي زيادة لنصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد عن تكلفة الاستثمار على أنها دخل عند تحديد نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يُقتنى فيها الاستثمار.

وبعد الاستحواذ، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من أجل، على سبيل المثال، المحاسبة عن استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك المُستند إلى قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وبالمثل، بعد الاستحواذ، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لخسائر الهبوط، مثلاً في قيمة الشهرة أو العقارات والآلات والمعدات.

٣٣ تُستخدم أحدث القوائم المالية المتاحة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة عن نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تُعد، لاستخدام المنشأة، قوائم مالية كما هي في التاريخ نفسه للقوائم المالية للمنشأة، ما لم يكن من غير العملي فعل ذلك.

٣٤ وفقاً للفقرة ٣٣، عندما تُعد القوائم المالية، المُستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية، لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك كما هي في تاريخ يختلف عن ذلك التاريخ المُستخدم من قبل المنشأة، فإنه يجب أن تُجرى تعديلات لآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ القوائم المالية للمنشأة. وعلى أية حال، يجب ألا يكون الفرق بين نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وذلك للمنشأة أكثر من ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق بين نهايات فترات التقرير هو نفسه من فترة إلى أخرى.

٣٥ يجب أن تُعد القوائم المالية باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث المتماثلة في الظروف المتشابهة.

٣٦ باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٣٦أ، عندما تستخدم منشأة زميلة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية، غير تلك الخاصة بالمنشأة، لمعاملات وأحداث متماثلة في ظروف متشابهة، فإنه يجب أن تُجرى تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تتوافق مع تلك الخاصة بالمنشأة، وذلك عندما تُستخدم القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٦أ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك يعدان منشأة استثمارية، فإنه يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة. ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة استثمارية زميلة أو مشروع مشترك وذلك في التاريخ الأخير (أ) الذي يتم عنده الإثبات الأولي للمنشأة الاستثمارية الزميلة أو المشروع المشترك؛ و(ب) الذي تصبح فيه المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك منشأة استثمارية؛ و(ج) الذي تصبح فيه المنشأة الاستثمارية الزميلة أو المشروع المشترك لأول مرة منشأة أمَّاً.

٣٧ عندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة قائمة مجمعة للأرباح والتي يُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى بخلاف المنشأة والتي تُصنف على أنها حقوق ملكية، فإن المنشأة تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل بتوزيعات الأرباح على مثل تلك الأسهم، سواء أُعلن عن توزيعات الأرباح، أو لم يُعلن عنها.

٣٨ إذا تساوى نصيب المنشأة من خسائر منشأة زميلة أو مشروع مشترك مع حصتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، أو زاد عنها، فإن المنشأة تتوقف عن إثبات نصيبها من الخسائر الإضافية. الحصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هي المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك مُحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أي حصص طويلة الأجل والتي تشكل - في الجوهر - جزءً من صافي استثمار المنشأة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. فعلى سبيل المثال، البند غير المُخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن تحدث تسويته في المستقبل القريب، يُعد - في الجوهر - امتداداً لاستثمار المنشأة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والمبالغ تحت التحصيل أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين، أو المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين أو أي مبالغ تحت التحصيل طويلة الأجل يوجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة. تنطبق الخسائر المُثبتة باستخدام طريقة حقوق الملكية زيادةً عن استثمار المنشأة في الأسهم العادية على المكونات الأخرى لحصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بترتيب معاكس لأقدميتها (بمعنى الأولوية في التصفية).

٣٩ بعد أن تُخفض حصة المنشأة إلى الصفر، يتم تحمل خسائر إضافية، ويُثبت التزام، بقدر - فقط - ما تحملته المنشأة من التزامات نظامية أو ضمنية أو ما قامت به من مدفوعات نيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وعندما تقوم المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بالتقرير - لاحقاً - عن أرباح، فإن المنشأة تستأنف إثبات نصيبها من هذه الأرباح - فقط - بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع نصيبها من الخسائر غير المُثبتة.

خسائر الهبوط

٤٠ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك إثبات خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للفقرة ٣٨، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٤١أ-٤١ج لتحدد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أن صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع قد هبطت قيمته

٤١ تطبق المنشأة متطلبات الهبوط في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لملكيتها الأخرى في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والتي لا تشكل جزءاً من صافي الاستثمار

٤١أ تهبط قيمة صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ويتم تكبد خسائر هبوط إذا، وفقط إذا كان هناك دليلاً موضوعياً على الهبوط نتيجة لحدث أو أكثر بعد الإثبات الأولي لصافي الاستثمار ("حدث خسارة") وأن حدث الخسارة (أو أحداثها) لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الاستثمار يمكن تقديرها بشكل يمكن الاعتماد عليه. قد لا يكون من الممكن التعرف على حدث واحد منفصل تسبب في الهبوط. وبدلاً من ذلك فإن الأثر المجمع لعدة أحداث قد يكون هو الذي تسبب في الهبوط. ولا يتم إثبات الخسائر المتوقعة للأحداث المستقبلية، بغض النظر عن مدى احتماليتها. الدليل الموضوعي على أن صافي الاستثمار قد هبطت قيمته يتضمن بيانات قابلة للملاحظة تسترعي انتباه المنشأة عن أحداث الخسائر التالية:

(أ) الصعوبات المالية الكبيرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

(ب) مخالفة العقد مثل التعثر أو العجز في السداد بواسطة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

(ج) تمنح المنشأة لأسباب اقتصادية أو نظامية تتعلق بالعجز المالي لمنشأتها الزميلة أو المشروع المشترك تنازلات للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تكن لتمنحه لولا ذلك؛ أو

(د) أنه من المحتمل أن تدخل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في إفلاس أو إعادة هيكلة مالية؛ أو

(هـ) غياب سوق نشط لصافي الاستثمار بسبب الصعوبات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

٤١ب غياب سوق نشط بسبب أن حقوق الملكية أو الأدوات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تعد تتداول في سوق عام لا يعد دليلاً على الهبوط في القيمة. ولا يعد تخفيض التصنيف الائتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو انخفاض القيمة العادلة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك دليلاً، في حد ذاته، على الهبوط في القيمة، على الرغم من أنه قد يكون دليلاً على الهبوط في القيمة عند أخذه في الاعتبار مع المعلومات الأخرى المتاحة.

٤١ج بالإضافة إلى أنواع الأحداث في الفقرة ٤١أ، يتضمن الدليل الموضوعي على الهبوط في قيمة صافي الاستثمار في أدوات الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك المعلومات عن التغيرات الهامة ذات الآثار السلبية التي حدثت في البيئة التقنية والسوقية والاقتصادية والقانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وتشير إلى أن تكلفة الاستثمار في أدوات الملكية قد لا يمكن استردادها. الهبوط الهام أو الطويل للقيمة العادلة للاستثمار في أدوات الملكية إلى أقل من تكلفتها يعد دليلاً موضوعياً على الهبوط في القيمة.

٤٢ نظراً لأن الشهرة، التي تُشكل جزءً من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، لا تُثبت - بشكل منفصل، فإنها لا تُختبر للهبوط - بشكل منفصل - بموجب تطبيق متطلبات اختبار الهبوط في قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". وبدلا من ذلك، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، يُختبر إجمالي المبلغ الدفتري للاستثمار للهبوط على أنه أصل واحد، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه (قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أكبر) مع مبلغه الدفتري، وذلك عندما يشير تطبيق الفقرات ٤١أ - ٤١ج إلى احتمال أن قيمه الاستثمار قد هبطت. ولا تُخصص خسارة الهبوط المُثبتة في تلك الظروف لأي أصل، بما في ذلك الشهرة، التي تُشكل جزءً من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وتبعاً لذلك، يُثبت أي عكس لخسارة الهبوط تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالقدر الذي يزيد به - لاحقاً - المبلغ الممكن استرداده من الاستثمار. وعند تحديد قيمة الاستخدام للاستثمار، تُقدر المنشأة:

(أ) نصيبها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تتولد من قبل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنشأ عن توزيعات الأرباح التي ستُستلم من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي له.

وباستخدام الافتراضات المناسبة، تعطي كلا الطريقتين النتائج نفسها.

٤٣ يجب أن يتم تقدير المبلغ القابل للاسترداد من استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك، ما لم تكن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لا يولدان تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة - إلى حد كبير - عن تلك المتولدة من الأصول الأخرى للمنشأة.

القوائم المالية المنفصلة

٤٤ يجب أن تتم المحاسبة عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١).

تاريخ السريان والتحول

٤٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

٤٥أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٤٠ - ٤٢ وأضاف الفقرات ٤١أ - ٤١ ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي٩.

٤٥ب عدّل "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المُصدر في أغسطس ٢٠١٤، الفقرة ٢٥. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٥ج عدّل "بيع أصول أو المساهمة بها بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك" (التعديلات في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) المُصدر في سبتمبر ٢٠١٤ الفقرتين ٢٨ و٣٠ وأضاف الفقرتين ٣١أ - ٣١ب. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبلياً على بيع الأصول أو المساهمة بها الذي يحدث في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٥د عدّل "المنشآت الاستثمارية: تطبيق استثناء التوحيد" (التعديلات في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨)، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٤، الفقرات ١٧ و٢٧ و٣٦ وأضاف الفقرة ٣٦أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٤٥هـ عدل "التحسينات الدورية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٤ –٢٠١٦" المصدر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرات ١٨، ٣٦أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ وذلك على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

٤٦ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار، ولكن لم تطبق - بعد - المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (٢٠٠٣)

٤٧ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨"الاستثمارات في المنشآت الزميلة" (المُنقح في ٢٠٠٣).

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

"التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٢٩ «التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح» الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح [١]

النطاق

١ **يجب تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة، لأي منشأة تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح.**

٢ في اقتصاد ذي تضخم جامح، ليس من المُجْدِي التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي بالعملة المحلية بدون إعادة عرضها. تفقد النقود القوة الشرائية بالمعدل الذي تكون عنده مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي قد حدثت في أوقات مختلفة، حتى ولو ضمن الفترة المحاسبية نفسها، مضللة.

٣ لا يضع هذا المعيار معدلاً مطلقاً يفترض عنده أنه قد ظهر تضخم جامح. إن تحديد متى يصبح إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار ضرورياً هي مسألة اجتهادية. ويدلل على التضخم الجامح خصائص البيئة الاقتصادية للدولة، والتي تشمل، ولكن لا تقتصر على، ما يلي:

(أ) يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم -فوراً- استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) ينظر عموم السكان إلى المبالغ النقدية ليس باعتبارها بالعملة المحلية ولكن باعتبارها بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة؛

(ج) تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بالأسعار التي تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة؛

(د) يتم ربط معدلات الفائدة، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار؛

(هـ) يقارب معدل التضخم المُجمع على مدى ثلاث سنوات نسبة ١٠٠٪، أو يتجاوزها.

٤ من الأفضل أن تطبق جميع المنشآت، التي تقوم بالتقرير بعملة الاقتصاد نفسه ذي التضخم الجامح، هذا المعيار اعتبارا من التاريخ نفسه. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي منشأة اعتبارا من بداية فترة التقرير التي تقر فيها بوجود تضخم جامح في الدولة التي تقوم بالتقرير بعملتها.

إعادة عرض القوائم المالية

٥ تتغير الأسعار مع مرور الوقت كنتيجة للعديد من القوى السياسية، والاقتصادية والاجتماعية المحددة أو العامة. ويمكن أن تتسبب قوى محددة، مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية، في زيادة أو انخفاض أسعار بعينها -بشكل كبير ومستقل- عن بعضها البعض. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن القوى العامة تغيرات في المستوى العام للأسعار وبالتالي في القوة الشرائية العامة للنقود.

١ كجزء من «التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي» المصدر في مايو ٢٠٠٨، غير المجلس المصطلحات المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ بحيث تكون متفقة مع المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي كما يلي: (أ) تم تعديل «القيمة السوقية» إلى «القيمة العادلة»، و(ب) وتم تعديل «نتائج العمليات» و«صافي الدخل» إلى «الربح أو الخسارة».

٦ تقوم المنشآت التي تعد قوائمها المالية على أساس التكلفة التاريخية للمحاسبة بذلك دون اعتبار للتغيرات في المستوى العام للأسعار أو للزيادات في أسعار محددة لأصول أو التزامات مثبتة. والاستثناء من ذلك هو تلك الأصول والالتزامات التي تكون المنشأة مطالبة، أو تختار، أن تقيسها بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتم إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات إلى القيمة العادلة، ويُتطلب -بشكل عام - أن يتم قياس الأصول الحيوية بالقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، تعرض بعض المنشآت قوائم مالية تستند إلى مدخل التكلفة الجارية والتي تعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول المحتفظ بها.

٧ في اقتصاد ذي تضخم جامح، سواء كانت القوائم المالية تستند إلى مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية، فإنها تكون مفيدة –فقط – إذا تم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. وكنتيجة لذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ولا يسمح بعرض المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار على أنها ملحق للقوائم مالية غير المُعاد عرضها. علاوة على ذلك، لا يشجع على العرض المنفصل للقوائم المالية قبل إعادة عرضها.

٨ يجب أن تكون القوائم المالية للمنشأة، التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، معبراً عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير، سواء كانت تستند إلى مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية. ويجب -أيضاً –التعبير بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير عن الأرقام المقابلة للفترة السابقة والمطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) وأي معلومات فيما يتعلق بفترات أبكر. ولغرض عرض مبالغ المقارنة بعملات عرض مختلفة، تنطبق الفقرتان ٤٢(ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

٩ يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن الربح أو الخسارة والإفصاح عنه بشكل منفصل.

١٠ تتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار تطبيق إجراءات معينة إضافة إلى الاجتهاد. ويُعد التطبيق الثابت لهذه الإجراءات والاجتهادات –من فترة إلى أخرى –أكثر أهمية من الدقة الكاملة للمبالغ الناتجة التي يتم تضمينها في القوائم المالية المُعاد عرضها.

القوائم المالية بالتكلفة التاريخية

قائمة المركز المالي

١١ يتم إعادة عرض مبالغ قائمة المركز المالي، التي لا يتم – بالفعل –التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية نظراً لأنه يتم –بالفعل –التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. البنود النقدية هي النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

١٣ يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، مثل سندات وقروض مربوطة بمؤشر، وفقاً للاتفاقية من أجل التأكد من المبلغ القائم في نهاية فترة التقرير. ويتم تسجيل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

١٤ تُعد جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية. ويتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في نهاية فترة التقرير، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة، لذلك لا يتم إعادة عرضها. ويتم إعادة عرض جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير النقدية.

١٥ معظم البنود غير النقدية يتم تسجيلها بالتكلفة أو بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك؛ وعليه يتم التعبير عنها بالمبالغ الجارية في تاريخ اقتنائها. ويتم تحديد التكلفة، أو التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك، التي يُعاد عرضها لكل بند من خلال تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار من تاريخ الاقتناء إلى نهاية فترة التقرير على تكلفته التاريخية ومجمع استهلاكه. فعلى سبيل المثال، يتم إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات، ومخزون المواد الخام والبضاعة، والشهرة، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والأصول المشابهة من تواريخ شرائها. ويتم إعادة عرض المخزون من السلع المصنعة جزئيا والتامة الصنع من التواريخ التي تم فيها تكبد تكاليف الشراء والتحويل.

١٦ قد لا تكون السجلات التفصيلية لتواريخ اقتناء بنود العقارات والآلات والمعدات متاحة، وقد لا تكون قابلة للتقدير. وفي هذه الحالات النادرة، قد يكون من الضروري، في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، استخدام تقدير مهني مستقل لقيمة البنود على أنه الأساس لإعادة عرضها.

١٧ قد لا يكون المؤشر العام للأسعار متاحاً للفترات التي يُتطلب لها بموجب هذا المعيار إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري استخدام تقدير يستند، على سبيل المثال، إلى الحركات في سعر الصرف بين العملة الوظيفية وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

١٨ يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تواريخ بخلاف تاريخ الاقتناء أو تاريخ قائمة المركز المالي، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات التي تمت إعادة تقويمها في تاريخ سابق. وفي هذه الحالات، يتم إعادة عرض المبالغ الدفترية من تاريخ إعادة التقويم.

١٩ يتم تخفيض المبلغ المُعاد عرضه لبند غير نقدي، عندما يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المناسبة. على سبيل المثال، يتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للعقارات والآلات والمعدات، والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية إلى المبلغ الممكن استرداده منها ويتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق.

٢٠ قد تقوم المنشأة المستثمر فيها، التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية، بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ويتم وفقاً لهذا المعيار إعادة عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل لمثل هذه المنشأة المستثمر فيها من أجل حساب نصيب المنشاة المستثمرة من صافي أصولها وربحها أو خسارتها. وعندما يتم التعبير عن القوائم المالية المُعاد عرضها للمنشأة المستثمر فيها بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمتها بأسعار الاقفال.

٢١ يتم –عادة – إثبات تأثير التضخم ضمن تكاليف الاقتراض. ويُعد من غير المناسب –على حد سواء – إعادة عرض الإنفاق الرأسمالي الذي تم تمويله من خلال الاقتراض أو رسملة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض التضخم خلال نفس الفترة. ويتم إثبات هذا الجزء من تكاليف الاقتراض على أنه مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبد التكاليف.

٢٢ قد تقتني المنشأة الأصول بموجب ترتيب يسمح لها بتأجيل الدفع بدون تحمل عبء فائدة صريحة. وعندما يكون من غير العملي افتراض مبلغ الفائدة، فإنه يتم إعادة عرض مثل هذه الأصول من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [حُذفت]

٢٤ في بداية الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، يتم إعادة عرض مكونات حقوق الملكية، باستثناء الأرباح المبقاة وأي فائض إعادة تقويم، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من التواريخ التي تم فيها المساهمة بالمكونات أو –خلاف ذلك – نشأتها. ويتم استبعاد أي فائض إعادة تقويم يكون قد نشأ في فترات سابقة. وتشتق الأرباح المبقاة المُعاد عرضها من جميع المبالغ الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، يتم إعادة عرض جميع مكونات حقوق الملكية من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو من تاريخ المساهمة، إذا كان لاحقا. ويتم الإفصاح عن الحركات في حقوق الملكية للفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١.

قائمة الدخل الشامل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ من خلال تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من التواريخ التي تم فيها -بشكل أولي- تسجيل بنود الدخل والمصروف في القوائم المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم، تفقد المنشأة التي تحتفظ بأصول نقدية زيادة عن الالتزامات النقدية قوة شرائية وتكسب المنشأة التي عليها التزامات نقدية زيادة عن الأصول النقدية قوة شرائية بقدر ما تكون الأصول والالتزامات غير مربوطة بمستوى سعر. يمكن أن يُشتق هذا المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي على أنه الفرق الناتج من إعادة عرض الأصول غير النقدية، وحقوق الملكية والبنود الواردة في قائمة الدخل الشامل والتعديل على الأصول والالتزامات المربوطة بمؤشر. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة من خلال تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار على المتوسط المرجح للفترة للفرق بين الأصول النقدية والالتزامات النقدية.

٢٨ يُدرج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن الربح أو الخسارة. ويتم إجراء مقاصة بين التعديل، الذي تم وفقاً للفقرة ١٣، على تلك الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، والمكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي. تُعد بنود الدخل والمصروف الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة، وفروق صرف العملة الأجنبية المتعلقة بأموال مستثمرة أو مقترضة، أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. وبالرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، إلا أنه قد يكون من المُجْدِي أن يتم عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الدخل الشامل.

القوائم المالية بالتكلفة الجارية

قائمة المركز المالي

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود التي يتم التعبير عنها بالتكلفة الجارية نظراً لأنه قد تم -بالفعل- التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ويتم إعادة عرض البنود الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي وفقاً للفقرتين ١١ و٢٥.

قائمة الدخل الشامل

٣٠ تقوم قائمة الدخل الشامل بالتكلفة الجارية، قبل إعادة عرضها، بالتقرير -بشكل عام- عن التكاليف الجارية في الوقت الذي حدثت فيه المعاملات أو الأحداث المتعلقة بها. ويتم تسجيل تكلفة المبيعات والاستهلاك بالتكاليف الجارية في وقت الاستهلاك، ويتم تسجيل المبيعات والمصروفات الأخرى بمبالغها النقدية وقت حدوثها. لذلك فإنه يلزم إعادة عرض جميع المبالغ بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي وفقاً للفقرتين ٢٧ و٢٨.

الضرائب

٣٢ قد ينشأ عن إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار فروق بين المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات الفردية الواردة في قائمة المركز المالي والأسس الضريبية لها. وتتم المحاسبة عن هذه الفروق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

قائمة التدفقات النقدية

٣٣ يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة التدفقات النقدية بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير.

الأرقام المقابلة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة لفترة التقرير السابقة، سواء كانت مستندة إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار بحيث يتم عرض القوائم المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. يتم -أيضاً -التعبير بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بفترات أبكر. ولغرض عرض مبالغ المقارنة بعملة عرض مختلفة، تنطبق الفقرتان ٤٢(ب) و٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

القوائم المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشأة الأم، التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح، منشآت تابعة تقوم -أيضاً -بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح. يلزم إعادة عرض القوائم المالية لأي من مثل هذه المنشآت التابعة من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار للبلد الذي تقوم بالتقرير بعملته قبل أن يتم تضمينها في القوائم المالية الموحدة التي تصدرها منشأتها الأم. وعندما تكون مثل هذه المنشأة التابعة منشأة تابعة أجنبية، فإنه تتم ترجمة قوائمها المالية المُعاد عرضها بأسعار الإقفال. يتم التعامل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١، مع القوائم المالية للمنشآت التابعة، التي لا تقوم بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح.

٣٦ إذا تم توحيد قوائم مالية لها نهايات مختلفة لفترات التقرير، فإنه يلزم إعادة عرض جميع البنود، سواء غير النقدية أو النقدية، بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية الموحدة.

اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ يتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. ومن الأفضل أن جميع المنشآت التي تقوم بالتقرير بعملة الاقتصاد نفسه تستخدم المؤشر نفسه.

اقتصادات تتوقف عن كونها ذات تضخم جامح

٣٨ **عندما يتوقف اقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولا تستمر المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا المعيار، فإنه يجب عليها معالجة المبالغ المُعبر عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير السابقة على أنها الأساس للمبالغ الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.**

الإفصاحات

٣٩ **يجب القيام بالإفصاحات التالية:**

(أ) حقيقة أنه قد تم إعادة عرض القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة بالتغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية وأنها، كنتيجة لذلك، يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تستند إلى منهج التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية؛

(ج) ماهية ومستوى مؤشر الأسعار في نهاية فترة التقرير والحركة في المؤشر خلال فترة التقرير الحالية والسابقة.

٤٠ يلزم إجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في القوائم المالية. كما يُقصد منها -أيضاً -توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم ذلك الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ السريان

٤١ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو بعده.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

"الأدوات المالية: العرض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ «الأدوات المالية: العرض» الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٢ يشير هدف المعيار في الفقرة رقم ٢ إلى أنه يغطي كيفية تصنيف الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب ذات الصلة بالأدوات المالية، وحيث أن بعض الأدوات المالية المتوافقة مع الشريعة التي تدخل في جوهرها تحت نطاق هذا المعيار، ينتج عنها إما عوائد أو تكاليف تمويل، فسوف يتم إضافة عبارة «أو عوائد وتكاليف التمويل» إلى فقرة الهدف. وعليه تقرأ هذه الفقرة كما يلي:

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ لعرض الأدوات المالية على انها التزامات أو حقوق ملكية والمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدر، على انها أصول مالية، والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية، وعلى تصنيف الفائدة أو عوائد وتكاليف التمويل، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي يجب فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: العرض

الهدف

١ [حذفت]

٢ الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدِر، إلى أصول مالية، والتزامات مالية، وأدوات حقوق ملكية، وعلى تصنيف الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

٣ تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات بشأنها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

النطاق

٤ **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:**

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ يتطلب من المنشأة، أو يسمح لها، أن تحاسب عن الحصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ وفي تلك الحالات، يجب على المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت - أيضاً - تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة.

(ب) حقوق والتزامات أرباب العمل بموجب خطط منافع الموظف التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف".

(ج) [حذفت]

(د) عقود التأمين كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين". وبالرغم من ذلك، هذا المعيار ينطبق على المشتقات التي تكون مُضمنة في عقود التأمين إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل. علاوة على ذلك، يجب على المُصدِر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا كان المُصدِر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ عند إثبات وقياس العقود، ولكن يجب عليها أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ إذا كان المُصدر قد اختار، وفقاً للفقرة ٤(د) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٤، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ عند إثباتها وقياسها.

(هـ) **الأدوات المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ لأنها تتضمن سمة المشاركة الاختيارية. ويُعفى المُصدر لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات ١٥-٣٢ وإرشادات التطبيق ٢٥-٣٥ من هذا المعيار، والمتعلقة بتمييز الالتزامات المالية عن أدوات حقوق الملكية، على هذه السمات. وبالرغم من ذلك، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. إضافة إلى ذلك، فإن هذا المعيار ينطبق على المشتقات التي تكون مُضمنة في هذه الأدوات (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).**

(و) **الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"، باستثناء:**

(١) **العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار، والتي ينطبق عليها هذا المعيار.**

(٢) **الفقرتان ٣٣ و٣٤ من هذا المعيار، اللتان يجب تطبيقهما على أسهم الخزينة التي يتم شراؤها أو بيعها أو إصدارها أو إلغاؤها فيما يتعلق بخطط خيار أسهم الموظف، وخطط شراء أسهم الموظف، وجميع ترتيبات الدفع الأخرى على أساس السهم.**

٥-٧ [حذفت]

٨ **يجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تسمها المنشأة على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢-٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".**

٩ هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته بأدوات مالية. وتشمل:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته أدوات مالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال المبادلة بأدوات مالية، غير منصوص عليها صراحه في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلتها بادوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) عندما، لعقود مشابهة، يكون لدى المنشأة ممارسة باستلام البند الأساس وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الاستلام لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛

(د) عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل -بسهولة -إلى نقد.

العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم، فهو يقع ضمن نطاق هذا المعيار. أما العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ فيتم تقويمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من البيع أو الشراء أو الاستخدام، ومن ثم، ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي والذي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال مبادلته بأدوات مالية، وفقاً للفقرة ٩(أ) أو (د) يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ومثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

التعريفات (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣- ٢٣)

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

الأداة المالية أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

الأصل المالي أي أصل يكون:

(أ) نقداً؛ أو

(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى؛ أو

(ج) حقاً تعاقدياً:

(١) في استلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) في مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمنشأة؛ أو

(د) عقد سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق ملكية في المنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة مقابلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق ملكية في المنشأة؛ أو

(٢) أداة مشتقة سوف (أو قد) تتم تسويتها بخلاف مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية ويتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرات ١٦ج و١٦د، أو الأدوات التي تعد عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الالتزام المالي هو أي التزام يكون:

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة؛ أو

(ب) عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة مقابلها بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) أداة مشتقة سوف (أو قد) تتم تسويتها بخلاف مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، فإن الحقوق، أو الخيارات أو الأذونات لاقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأي عملة تعد أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع مالكيها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الاغراض – أيضاً – فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للإعادة التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاما بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية ويتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د، أو الادوات التي تعد عقودا لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

وكاستثناء من ذلك، فإن الأداة المستوفية لتعريف التزام مالي يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كان لديها جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرين ١٦أ، و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج، و١٦د.

أداة حقوق ملكية هي أي عقد يدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

القيمة العادلة هي السعر الذي قد يتم استلامه مقابل بيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

الأداة القابلة للإعادة هي أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة الأداة إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائياً إلى المُصدر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة حامل الأداة أو تقاعده.

١٢ تم تعريف المصطلحات التالية في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

- التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي
- إلغاء الإثبات
- مشتقة
- طريقة الفائدة الفعلية
- عقد الضمان المالي
- التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- ارتباط ملزم
- معاملة توقع
- فاعلية التحوط
- بند متحوط
- أداة تحوط
- محتفظ به للمتاجرة
- الشراء أو البيع العادي
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، يشير مصطلح "عقد" و "تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج اقتصادية واضحة يكون للأطراف خيار محدود، إن وجد، لتجنبها، لأن الاتفاقية عادةً ما تكون واجبة النفاذ بموجب النظام. وقد تأخذ العقود، بما فيها الأدوات المالية، أشكالا متنوعة ولا يلزم أن تكون مكتوبة.

١٤ في هذا المعيار، "المنشأة" تشمل الأفراد وشركات التضامن والهيئات المسجلة، وصناديق الأمانة الاستثمارية والوكالات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ١٣- ١٤، وإرشادات التطبيق ٢٥- ٢٩أ)

١٥ **يجب على المصدر لأداة مالية تصنيف الأداة أو مكوناتها، عند الإثبات الأولي، على أنها التزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية.**

١٦ عند تطبيق المصدر للتعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد ما إذا كانت أداة مالية هي أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، كانت مستوفية لكلا الشرطين (أ) و (ب) أدناه:

(أ) الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدي:

(١) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمصدر.

(ب) إذا كانت الأداة سوف أو قد تتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المصدر، فإنها تكون:

(١) أداة غير مشتقة لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق ملكيته؛ أو

(٢) أداة مشتقة سوف تتم تسويتها فقط بمبادلة المُصدر مبلغاً ثابتاً من النقد أو أصلاً مالياً آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة يه. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات باقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع مالكيها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بها. ولهذه الأغراض - أيضاً – فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر لا تشمل الأدوات التي لها جميع السمات ومستوفية للشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، أو الأدوات التي تمثل عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر في المستقبل.

الالتزام التعاقدي، بما في ذلك الالتزام الناشئ عن أداة مالية مشتقة الذي ينتج عنه -أو قد ينتج عنه- مستقبلاً الحصول على أو تقديم أدوات حقوق ملكية المصدر ولكنه غير مستوف للشرطين (أ) و (ب) أعلاه، لا يعد أداة حقوق ملكية. وكاستثناء من ذلك فإن الأداة المستوفية لتعريف التزام مالي يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كان لها جميع السمات ومستوفية للشروط المبينة في الفقرين ١٦أ و ١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و ١٦د.

الأدوات القابلة للإعادة

١٦أ تتضمن الأداة المالية القابلة للإعادة التزاماً تعاقدياً على المُصدر بإعادة شراء أو استرداد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة الإعادة. وكاستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الاداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع السمات التالية:

(أ) تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. صافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(٢) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات المُحتفظ بها من قبل حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق. ولتكون ضمن مثل فئة الإدوات هذه فإن الأداة:

(١) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق.

(ج) أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق سمات مماثلة. على سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للإعادة، وأن تكون الصيغة أو الطريقة الأخرى المستخدمة في حساب سعر إعادة الشراء أو سعر الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات ضمن تلك الفئة.

(د) باستثناء الالتزام التعاقدي على المصدر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة، ولا تكون عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كما هو مبين في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

(هـ) أن يكون إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمر الأداة مستنداً -بشكل كبير - إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة (غير متضمن أي آثار للأداة).

١٦ب ولتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فإنه بالإضافة إلى أن تكون للأداة جميع السمات المذكورة أعلاه، يجب ألا يكون للُمصدر أي أداة مالية أخرى أو عقد آخر له:

(أ) إجمالي تدفقات نقدية يستند -بشكل كبير -إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (غير متضمن أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) التأثير بتقييد أو تحديد - بشكل كبير - العائد المتبقي لحملة الأداة القابلة للإعادة.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان عقوداً غير مالية مع حامل أداة مالية موضحة في الفقرة ١٦أ يكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يحدث بين غير حامل أداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد أن هذا الشرط قد تم استيفاؤه، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات، أو مكونات الأدوات، التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج تتضمن بعض الأدوات المالية التزاماً تعاقدياً على المنشأة المُصدرة بأن تسلم منشأة أخرى نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية. وينشأ الالتزام إما لأنه من المؤكد حدوث التصفية وأنها خارجة عن سيطرة المنشأة (على سبيل المثال، منشأة محدودة العمر) أو أنها غير مؤكدة ولكنها تخضع لاختيار حامل الأداة. وكاستثناء من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع السمات التالية:

(أ) تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. صافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(٢) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق. ولتكون ضمن مثل فئة الأدوات هذه فإن الأداة:

(١) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق.

(ج) يجب أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق التزام تعاقدي مماثل على المنشأة المصدرة بأن تسلم نصيباً تناسبياً من صافي أصولها عند التصفية.

١٦د ولتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فإنه بالإضافة إلى أن تكون للأداة جميع السمات المذكورة أعلاه، يجب ألا يكون للمُصدر أي أداة مالية أخرى أو عقد آخر له:

(أ) إجمالي تدفقات نقدية يستند -بشكل كبير -إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (غير متضمن أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) التأثير بتقييد أو تحديد - بشكل كبير - العائد المتبقي لحملة الأداة.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان عقوداً غير مالية مع حامل أداة موضحة في الفقرة ١٦ج يكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يحدث بين غير حامل أداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد أن هذا الشرط قد تم استيفاؤه، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة والأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦هـ يجب على المنشأة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من التاريخ الذي تكون فيه للأداة جميع السمات وتكون فيه مستوفية للشروط المحددة في تلك الفقرات. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه للأداة جميع السمات أولم تعد فيه الأداة مستوفية لجميع الشروط المحددة في تلك الفقرات. على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة باسترداد جميع أدواتها غير القابلة للإعادة المُصدرة، وأي أداة قابلة للإعادة لا تزال قائمة لها جميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، فيجب على المنشأة أن تعيد تصنيف الأدوات القابلة للإعادة على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تسترد فيه الأدوات غير القابلة للإعادة.

١٦و يجب على المنشأة المحاسبة عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة ١٦هـ كما يلي:

(أ) يجب عليها إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد فيه للأداة جميع السمات أولم تعد فيه الأداة مستوفية للشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. ويجب على المنشأة إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف ضمن حقوق الملكية.

(ب) يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه حقوق ملكية من التاريخ الذي تكون فيه للأداة جميع السمات وتكون فيه مستوفية للشروط المحددة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

لا يوجد التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرة ١٦(أ))

١٧ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، فهناك سمة هامة لتمييز الالتزام المالي عن أداة حقوق الملكية وهي وجود التزام تعاقدي على أحد أطراف أداة مالية (المُصدر) إما بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حامل الأداة) أو بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمُصدر. ورغم أنه يمكن أن يكون لحامل أداة حقوق الملكية الحق في استلام نصيب تناسبي من أي توزيعات أرباح أو توزيعات أخرى لحقوق ملكية، فإن المُصدر ليس عليه التزام تعاقدي بإجراء مثل هذه التوزيعات نظراً لأنه لا يمكن أن يُطالب بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

١٨ إن جوهر الأداة المالية، وليس شكلها النظامي، هو الذي يحكم تصنيفها في قائمة المركز المالي للمنشأة. وعادة ما يكون الجوهر والشكل النظامي متفقان، ولكن ليس دائماً. وبعض الأدوات المالية تأخذ الشكل النظامي لحقوق الملكية ولكنها تعد التزامات في جوهرها، وقد تجمع أدوات مالية أخرى بين السمات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والسمات المرتبطة بالالتزامات المالية. على سبيل المثال:

(أ) يعد التزاماً مالياً، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد الالزامي من جانب المُصدر مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يمكن تحديده في تاريخ مستقبلي ثابت أو يمكن تحديده، أو يمنح حامله الحق في مطالبة المُصدر باسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو يمكن تحديده.

(ب) تعد الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في إعادتها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ('أداة قابلة للإعادة') التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتعد الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو أي بند آخر يمكن أن يزداد أو ينخفض. إن وجود خيار لحامل الأداة بإعادتها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للإعادة تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. فعلى سبيل المثال، يمكن للصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحدد، وصناديق الأمانة الاستثمارية، وشركات التضامن، وبعض المنشآت التعاونية، أن تمنح حملة الوحدات فيها أو أعضائها الحق في استرداد حصصهم في المُصدر في أي وقت مقابل نقد، وهو ما ينتج عنه تصنيف حصص حملة الوحدات أو الأعضاء على أنها التزامات مالية، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وبالرغم من ذلك، فإن التصنيف على أنها التزام مالي لا يمنع استخدام توصيفات مثل "صافي قيمة الأصول العائدة إلى حملة الوحدات" و"التغير في صافي قيمة الأصول العائدة إلى حملة الوحدات" في القوائم المالية للمنشأة التي ليس لديها حقوق ملكية مُساهم بها (مثل بعض الصناديق المشتركة وصناديق الأمانة الاستثمارية، أنظر المثال التوضيحي ٧) أو استخدام إفصاح إضافي لإظهار أن مجموع حصص الأعضاء يتكون من بنود مثل الاحتياطيات التي تستوفي تعريف حقوق الملكية والأدوات القابلة للإعادة غير المستوفية له (أنظر المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا كانت المنشأة ليس لها حق غير مشروط لتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية التزام تعاقدي، فإن الالتزام يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. على سبيل المثال:

(أ) القيد على قدرة المنشأة في الوفاء بالتزام تعاقدي، مثل عدم إمكانية الوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على تصديق سلطة نظامية للسداد، لا يبطل الالتزام التعاقدي على المنشأة أو الحق التعاقدي لحامل الأداة بموجب الأداة.

(ب) الالتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل حقه في أن يرد يعد التزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط لتحاشي تقديم نقد أو أصل مالي آخر.

٢٠ الأداة المالية التي لا تُنشئ صراحةً التزاماً تعاقدياً بتسليم نقد أو أصل مالي آخر قد تُنشئ التزاماً بشكل غير مباشر من خلال أحكامها وشروطها. على سبيل المثال:

(أ) قد تتضمن أداة مالية التزاماً غير مالي يجب تسويته إذا، وفقط إذا، فشلت المنشأة في أن تجري توزيعات أو أن تسترد الأداة. وإذا كانت المنشأة تستطيع تجنب تحويل نقد أو أصل مالي آخر –فقط -من خلال تسوية الالتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعد التزاماً مالياً.

(ب) تعد الأداة المالية التزاماً مالياً إذا كانت تشترط أن تسلم المنشأة عند التسوية إما:

(١) نقداً أو أصلاً مالياً آخر؛ أو

(٢) أسهمها التي يتم تحديد قيمتها بما يزيد -بشكل كبير–عن قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وبرغم أن المنشأة ليس عليها التزام تعاقدي صريح بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية بالأسهم هي تلك التي تقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أية حال، فإن حامل الأداة لديه من حيث الجوهر ضمان استلام مبلغ يساوي –على الأقل –خيار التسوية نقدا (أنظر الفقرة ٢١).

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦(ب))

٢١ لا يعد العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. فقد يكون للمنشأة حق أو عليها التزام تعاقدي بأن تستلم أو تسلم عدداً من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الأخرى التي تتغير بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق ملكية المنشأة التي سيتم استلامها او تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي. وقد يكون مثل هذا الحق أو الالتزام التعاقدي بمبلغ ثابت أو بمبلغ يتغير جزئيا أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثل معدل الفائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). يوجد مثالان على ذلك هما (أ) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة يساوي في قيمته ١٠٠وحدة عملة[١] و(ب) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بمقدار ما يساوي في قيمته قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب. ومثل هذا العقد يعد التزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان يتوجب على المنشأة أو يمكنها تسويته بتسليم أدوات حقوق الملكية فيها. ولا يعد أداة حقوق ملكية نظراً لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وبناءً عليه، فإن هذا العقد لا يدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

٢٢ باستثناء ما تم بيانه في الفقرة ٢٢أ، فإن العقد الذي ستتم تسويته من قبل المنشأة باستلام أو بتسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر يعد أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعد أداة حقوق ملكية، خيار الأسهم المُصدر الذي يمنح الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة بسعر ثابت أو بمبلغ أصلي ثابت منصوص عليه لسند. أما التغيرات في القيمة العادلة لعقد والتي تنشأ عن التقلبات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر في مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى الذي يتم دفعه أو تسلمة، أو عدد أدوات حقوق الملكية الذي يتم استلامه أو تسليمه عند تسوية العقد، فإنها لا تحول دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. وأي عوض يتم استلامه (مثل علاوة يتم استلامها مقابل خيار أو إذن مكتوب على أسهم المنشأة) يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية. وأي عوض يتم دفعه (مثل علاوة يتم دفعها مقابل خيار تم شراؤه) يتم طرحه مباشرة من حقوق الملكية. أما التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

١ في هذا المعيار، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ «وحدات العملة».

٢٢أ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها من قبل المنشأة عند تسوية عقد تمثل أدوات مالية قابلة للإعادة لديها جميع السمات ومستوفية لجميع الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو أدوات تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة –فقط –عند التصفية ولها جميع السمات ومستوفية للشروط الموضحة في الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ويشمل هذا عقدا سوف تتم تسويته عن طريق استلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر.

٢٣ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد الذي يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر ينشئ التزاماً مالياً بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (على سبيل المثال، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل أو بسعر ممارسة الخيار أو بمبلغ آخر للاسترداد). وهذا هو الحال نفسه حتى ولو كان العقد في حد ذاته أداة حقوق ملكية. ومن أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد. يتم إثبات الالتزام المالي –بشكل أولي –بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد، وتتم إعادة تصنيفه خارج حقوق الملكية. ويتم لاحقاً قياس الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وإذا انقضى العقد بدون تسليم، فتتم إعادة تصنيف المبلغ الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية. إن الالتزام التعاقدي على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها ينشئ التزاماً مالياً بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الالتزام بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (على سبيل المثال، خيار الإعادة المكتوب يمنح الطرف المقابل الحق في بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ العقد الذي سوف تتم تسويته عن طريق تسليم المنشأة أواستلامها عدداً ثابتاً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. مثال ذلك هو عقد للمنشاة بأن تسلم ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يتم حسابه بحيث يساوي قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب.

مخصصات التسوية المحتملة

٢٥ قد تتطلب أداة مالية من المنشأة أن تسلم نقداً أو أصلاً مالياً آخر، أو بخلاف ذلك أن تقوم بتسويها بطريقة ستكون فيها التزاماً مالياً في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو عند حدوث نتائج ظروف غير مؤكدة) خارج سيطرة كلٍ من مصدر وحامل الأداة، مثل تغير في مؤشر سوق الأسهم، أو في الرقم القياسي لاسعار المستهلك، أو في معدل الفائدة أو المتطلبات الضريبية، أو في الإيرادات المستقبلية للمصدر، أو صافي الدخل أو نسبة الدين إلى حقوق الملكية. ولا يكون لمصدر مثل هذه الأداة الحق غير المشروط في تجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك، تسويتها بطريقة ستكون فيها التزاماً مالياً). لذلك فهي التزام مالي على المُصدر مالم:

(أ) يكن الجزء من مخصص التسوية المحتملة الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك بطريقة سيكون فيها التزاماً مالياً) غير حقيقي؛ أو

(ب) يكن المُصدر مطالباً بتسوية الالتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك بطريقة يكون معه التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المُصدر؛ أو

(ج) يكن للأداة جميع السمات ومستوفية للشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و ١٦ب.

خيارات التسوية

٢٦ **عندما تمنح أداة مالية مشتقة أحد الأطراف اختيار كيفية تسويتها (مثلاً بإمكان المصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقدا أو بمبادلة أسهم بنقد)، فإنها تعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً مالم ينتج عن جميع بدائل التسوية ان تكون أداة حقوق ملكية.**

٢٧ وكمثال على أداة مالية مشتقة مع خيار تسوية يمثل التزاماً مالياً خيار أسهم بامكان المصدر أن يقرر تسويته بالصافي نقدا أو بمبادلة أسهمه مقابل نقد. وبالمثل، فإن بعض عقود شراء أو بيع بند غير مالي في مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تقع ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما بتسليم بند غير مالي أو بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى (أنظر الفقرات ٨-١٠). إن مثل هذه العقود تعد أصولاً ماليةً أو التزامات ماليةً وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٠- ٣٥ والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

٢٨ **يجب على مُصدر أداة مالية غير مشتقة تقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق ملكية. ومثل هذه العناصر يجب تصنيفها بشكلٍ منفصل على أنها التزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.**

٢٩ تُثبت المنشأة مكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزاماً مالياً على المنشأة و(ب) تمنح حامل الأداة خياراً بتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة، بشكلٍ منفصل. على سبيل المثال، فإن سنداً أو أداة مشابهة قابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة يعد أداة مالية مركبة. ومن منظور المنشأة، فإن مثل هذه الأداة تتكون من مكونين: التزام مالي (ترتيب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر) وأداة حقوق ملكية (خيار شراء يمنح حامله الحق، لفترة زمنية محددة، في تحويله إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة). إن الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة هو - بشكل كبير - نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين تتضمن شرطاً بالتسوية المبكرة مع إصدار أذونات بشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين بأذونات منفصلة بشراء أسهم. وفقاً لذلك، في كل الأحوال تعرض المنشأة مكونات الالتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

٣٠ مكونات عناصرالالتزام وعناصر حقوق الملكية لأداة قابلة للتحويل لا يتم تنقيح تصنيفها نتيجة لتغير في ترجيح أن خيار تحويل سوف تتم ممارسته، حتى عندما يبدو أن ممارسة الخيار قد تكون لها ميزة اقتصادية لبعض حملة الأداة. فحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائما بالطريقة التي تكون متوقعة لأن الآثار الضريبية، على سبيل المثال، الناتجة عن التحويل قد تختلف بين حملة الأدوات. وعلاوة على ذلك فإن احتمال التحويل يتغير من وقت لآخر. ويبقى الالتزام التعاقدي على المُصدر بأداء دفعات مستقبلية قائما إلى أن يتم إطفاؤه من خلال التحويل، أو استحقاق الأداة أو معاملة أخرى.

٣١ يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. أدوات حقوق الملكية هي أدوات تدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. وبناءً عليه، عندما يتم تخصيص المبلغ الدفتري الأولي لأداة مالية مركبة إلى مكونات حقوق الملكية ومكونات الالتزام للاداة، فإن مكون حقوق الملكية يُعين له المبلغ المتبقي من القيمة العادلة للأداة ككل بعد أن يطرح منها المبلغ الذي يتم تحديده بشكل منفصل على أنه مكون الالتزام. أما قيمة أي سمات مشتقة (مثل خيار الشراء) المُضمنة في الأداة المالية المركبة بخلاف مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق ملكية) فيتم تضمينها في مكون الالتزام. ويكون مجموع المبالغ الدفترية التي تم تعيينها لمكوني الالتزام وحقوق الملكية، عند الإثبات الاولي، دائماً مساويا للقيمة العادلة التي ستتم نسبتها إلى الأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة عن الإثبات الأولي لمكونات الأداة بشكل منفصل.

٣٢ في ظل المدخل الموضح في الفقرة ٣١، فإن مُصدر سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية يقوم أولا بتحديد المبلغ الدفتري لمكون الالتزام بقياس القيمة العادلة لالتزام مشابه (بما في ذلك أي سمات مشتقة مُضمنة ليست حقوق ملكية) ليس له مكون حقوق ملكية مرتبط به. ثم بعد ذلك يتم تحديد المبلغ الدفتري لأداة حقوق الملكية المتمثلة في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية بطرح القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (أنظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٦)

٣٣ **إذا قامت المنشأة بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيجب طرح تلك الأدوات ('أسهم الخزينة') من حقوق الملكية. ولا يجوز إثبات مكسب أو خسارة من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ضمن الربح أو الخسارة. ويمكن للمنشأة أو أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة اقتناء مثل أسهم الخزينة تلك والاحتفاظ بها. يجب إثبات العوض المدفوع أو المُستلم مباشرة ضمن حقوق الملكية.**

٣٤ يتم الإفصاح بشكلٍ منفصل عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ بها إما في قائمة المركز المالي أو ضمن الأيضاًحات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية". وتقدم المنشأة إفصاحاً بذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة" إذا أعادت المنشأة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوي علاقة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب (أنظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٧)

٣٥ **يجب إثبات الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون يعد التزاماً مالياً على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. ويجب أن يتم إثبات التوزيعات على حملة أداة حقوق ملكية من قبل المنشأة ضمن حقوق الملكية مباشرة. وتجب المحاسبة عن تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق ملكية على أنها حسم من حقوق الملكية.**

٣٥أ تجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حملة أداة حقوق ملكية وتكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

٣٦ إن تصنيف أداة مالية على أنها التزام مالي أو أداة حقوق ملكية هو الذي يحدد ما إذا كانت الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة يتم إثباتها على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. وعليه، فإن دفعات توزيع الأرباح على الأسهم التي يتم إثباتها بكاملها على أنها التزامات يتم إثباتها على أنها مصروف بنفس الطريقة كما هي للفائدة على سند. وبالمثل، فإن المكاسب والخسائر المرتبطة بعمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل الالتزامات المالية يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، في حين أن عمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها على أنها تغيرات في حقوق الملكية. أما التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

٣٧ تتحمل المنشأة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. قد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين والمستشارين المهنيين الأخرين، وتكاليف الطباعة ورسوم الدمغة. تتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية على أنها حسم من حقوق الملكية بالقدر الذي تُعد فيه تكاليف إضافية يمكن عزوها مباشرةً إلى معاملة حقوق الملكية التي كانت بخلاف ذلك سيتم تجنبها. أما تكاليف معاملة حقوق الملكية التي يتم التخلي عنها فيتم إثباتها على أنها مصروف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكونات الالتزام ومكونات حقوق الملكية للأداة بما يتناسب مع تخصيص المتحصلات. تكاليف المعاملة التي تتعلق -بشكل مشترك -بأكثر من معاملة واحدة (على سبيل المثال، تكاليف طرح بعض الأسهم للاكتتاب وإدراج أسهم أخرى في سوق الأسهم وذلك في وقت متزامن) يتم تخصيصها إلى تلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتفق مع معاملات مشابهة.

٣٩ مبلغ تكاليف المعاملة الذي تتم المحاسبة عنه على أنه حسم من حقوق الملكية في الفترة يتم الافصاح عنه بشكل منفصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١.

٤٠ يمكن عرض توزيعات الأرباح، المصنفة على أنها مصروف، في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إما مع الفائدة على الالتزامات الأخرى أو على أنها بند منفصل. وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، فإن الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح يخضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧. وفي بعض الحالات، وبسبب الفروق بين الفائدة وتوزيعات الأرباح فيما يتعلق بأمور مثل إمكانية حسمها لأغراض الضريبة، فإنه يستحسن الإفصاح عنها بشكلٍ منفصل في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. تتم الإفصاحات عن الآثار الضريبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢.

٤١ يتم إثبات المكاسب والخسائر المتعلقة بالتغيرات في المبلغ الدفتري لالتزام مالي على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة حتى عندما تكون متعلقة بأداة تتضمن حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة في مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أنظر الفقرة ١٨(ب)). وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١ فإن المنشأة تعرض، بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة عندما تكون ملائمة لتوضيح أداء المنشأة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ-إ٣٨و، وفقرة إرشادات التطبيق ٣٩).

٤٢ يجب إجراء مقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي عندما، وفقط عندما:

(أ) يكون للمنشأة، في الوقت الحاضر، حق واجب النفاذ نظامياً في تسوية المبالغ المثبتة؛

(ب) تنوي المنشأة إما التسوية على أساس صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن.

عند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات فلا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين الأصل الذي يتم تحويله والالتزام المرتبط به (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الفقرة ٣.٢.٢٢).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافٍ عندما يعكس القيام بذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافٍ واحد وتنوي القيام بذلك، فإنه، في الواقع، يكون لها أصل مالي واحد فقط أو عليها التزام مالي واحد فقط. وفي حالات أخرى، يتم عرض الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضها البعض وبشكلٍ يتفق مع خصائصها على أنها موارد للمنشأة أو التزامات عليها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ١٣ب -١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأدوات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٤ إن إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي المبلغ يختلف عن الغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. وبالرغم من أن المقاصة لا ينشأ عنها إثبات مكسب أو خسارة، إلا أن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينتج عنه –فقط -إزالة البند المُثبت سابقاً من قائمة المركز المالي، بل قد يؤدي – أيضاً – إلى إثبات مكسب أو خسارة.

٤٥ الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي للمدين، بموجب عقد أو خلافه، في تسوية أو خلاف ذلك إزالة كل أو جزء من المبلغ واجب السداد للدائن من خلال استخدام مبلغ مستحق على الدائن في مقابل ذلك المبلغ. وقد يكون للمدين في الحالات غير العادية حق نظامي في استخدام مبلغ مستحق على طرف ثالث في مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة أن يكون هناك اتفاق بين الأطراف الثلاثة يحدد بشكل واضح حق المدين في إجراء مقاصة. ونظرا لأن الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي فإن الشروط التي تدعم الحق قد تتفاوت من سلطة قانونية إلى أخرى فضلا عن أنه يجب اخذ التنظيمات التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف في الحسبان.

٤٦ يؤثر وجود حق واجب النفاذ للمقاصة بين أصل مالي والتزام مالي على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي، وقد يؤثر على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة. وبالرغم من ذلك، وجود الحق في حد ذاته ليس أساسًا كافيًا للمقاصة. وفي غياب نية لممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا يتأثران. وعندما تنوي المنشأة ممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن عرض الأصل والالتزام على أساس صافٍ يعكس - بشكل مناسب أكثر -مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. وإن نية طرف أوكلا الطرفين التسوية على أساس صافٍ دون الحق القانوني للقيام بذلك ليست كافية لتبرير المقاصة لأن الحقوق والالتزامات المرتبطة بأصل مالي بعينه والتزام مالي بعينه تظل دون تغيير.

٤٧ قد تتأثر نوايا المنشأة فيما يتعلق بتسوية أصول والتزامات معينة بممارساتها للأعمال العادية ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من قدرتها على التسوية بالصافي أو التسوية بشكل متزامن. وعندما يكون للمنشأة حق في المقاصة ولكنها لا تنوي التسوية بالصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن، فإنه يتم الإفصاح عن أثر الحق على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٨ قد تحدث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين من خلال، على سبيل المثال، عمل غرفة مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلتهما وجها لوجه. وفي مثل هذه الحالات فإن التدفقات النقدية تكون في الواقع معادلة لمبلغ صاف واحد ولا يكون هناك تعرض لمخاطر ائتمانية أو مخاطر سيولة. وفي حالات أخرى يمكن للمنشأة تسوية أداتين من خلال استلام ودفع مبلغين منفصلين، وتصبح معرضة لمخاطر ائتمانية لكامل مبلغ الأصل أو معرضة لمخاطر سيولة لكامل مبلغ الالتزام. ومثل هذه التعرضات للمخاطر قد تكون كبيرة حتى ولو كانت لفترة قصيرة نسبيًا. وبناءً عليه، فإن تحقيق أصل مالي وتسوية التزام مالي تتم معالجتهما على أنهما متزامنان -فقط -عندما تحدث المعاملتان في اللحظة نفسها.

٤٩ بشكل عام، لا تكون الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ مستوفاة وعادة ما تكون المقاصة غير مناسبة عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لمحاكاة سمات أداة مالية واحدة (أداة مصطنعة)؛ أو

(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الأساسية (على سبيل المثال، الأصول والالتزامات في محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة اخرى) ولكنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة؛ أو

(ج) يتم رهن الاصول المالية أو الأصول الأخرى كضمان مقابل الالتزامات المالية غير الخاضعة لحق الرجوع؛ أو

(د) يقوم مدين بتجنيب أصول مالية في صندوق أمانة استثماري بغرض سداد التزام دون أن يكون الدائن قد قبل بتلك الأصول لتسوية الالتزام (على سبيل المثال، ترتيب صندوق لسداد الدين)؛ أو

(هـ) يتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التي تم تحملها، نتيجة لأحداث أدت إلى نشوء خسائر، من طرف ثالث بناء على مطالبة يتم تقديمها بموجب عقد تأمين.

٥٠ قد تدخل المنشأة التي تباشر عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في "ترتيب مقاصة رئيس" مع ذلك الطرف المقابل. مثل هذه الاتفاقية تنص على تسوية واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء بأي واحد من العقود أو انهائه. تستخدم المؤسسات المالية هذه الترتيبات عادةً لتوفير الحماية مقابل الخسارة في حالة الإفلاس أو الظروف الأخرى التي ينتج عنها عدم قدرة طرف مقابل على الوفاء بالتزاماته. وعادة ما ينشأ عن ترتيب المقاصة الرئيس حق في المقاصة يصبح واجب التنفيذ ويؤثر على تحقيق أو تسوية اصول مالية والتزامات مالية بعينها -فقط - بعد حالة تخلف عن الوفاء أو في حالات أخرى غير متوقع نشوؤها في السياق العادي للأعمال. ولا ينص ترتيب المقاصة الرئيس على أساس للمقاصة ما لم يتم استيفاء كلا الضابطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا تتم المقاصة بين أصول مالية والتزامات مالية خاضعة لترتيب مقاصة رئيس، فإنه يتم الإفصاح عن أثر الترتيب على تعرض المنشأة لمخاطر ائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٥١- ٩٥ [حذفت]

تاريخ السريان والتحول

٩٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُسْمَح بالتطبيق الأبكر. ولا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ ما لم تكن تطبق -أيضاً -معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المُصدر في ديسمبر ٢٠٠٣)، بما في ذلك التعديلات المصدرة في مارس ٢٠٠٤. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٦أ تطلّب "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١)، المُصدر في فبراير ٢٠٠٨، أن يتم تصنيف الأدوات المالية التي تتضمن جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين١٦ج أو ١٦د على أنها أداة حقوق ملكية، وعدل الفقرات ١١ و١٦ و١٧-١٩ و٢٢ و٢٣ و٢٥ وإرشادات التطبيق١٣وإرشادات التطبيق١٤وإرشادات التطبيق٢٧، وأدرج الفقرات ١٦أ-١٦و، و٢٢أ، و٩٦ب، و٩٦ج، و٩٧ج، وإرشادات التطبيق ١٤أ- ١٤ك وإرشادات التطبيق٢٩أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ا يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التغييرات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ في الوقت نفسه.

٩٦ب أدخلت "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" استثناءً محدوداً النطاق؛ ولذلك لا يجوز للمنشأة تطبيق الاستثناء بالقياس.

٩٦ج يجب أن يقتصر تصنيف الأدوات بموجب هذا الاستثناء على المحاسبة عن مثل هذه الأداة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يجوز النظر إلى الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب إرشادات أخرى – على سبيل المثال المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

٩٧ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي.

٩٧أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة لذلك فقد عدل الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٩٧ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ " تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٤(ج). ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أبكر فيجب أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر. وبالرغم من ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال الذي كان له تاريخ استحواذ يسبق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذا العوض وفقاً للفقرات ٦٥أ-٦٥هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المعدل في ٢٠١٠).

٩٧ج عند تطبيق التعديلات الموضحة في الفقرة ٩٦أ فإن المنشأة مطالبة بفصل الأداة المالية المركبة التي تتضمن التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية إلى مكوني التزام وحقوق ملكية منفصلين. وإذا كان مكون الالتزام لم يعد قائماً، فإن التطبيق –بأثر رجعي –لتلك التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ سيشمل فصل مكونين لحقوق الملكية. وسيكون المكون الأول ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المجمعة المتراكمة على مكون الالتزام. ويمثل المكون الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. ولذلك، لا يلزم المنشأة فصل هذين المكونيين إذا لم يعد مكون الالتزام قائماً في تاريخ تطبيق التعديلات.

٩٧د تم تعديل الفقرة ٤ من قبل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي"، المُصدر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات على الفقرة ٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والفقرة ١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ والفقرة ١ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ المصدر في مايو ٢٠٠٨ على تلك الفترة الأبكر. ويسمح للمنشأة بتطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

٩٧هـ تم تعديل الفقرتين ١١ و١٦ من قبل "تصنيف إصدارات الحقوق"، المُصدر في اكتوبر ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ فبراير ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧و [حذفت]

٩٧ز تم تعديل الفقرة ٩٧ب من قبل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي"، المصدر في مايو ٢٠١٠. ويحب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر.

٩٧ح [حذفت]

٩٧ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، المصدرين في مايو ٢٠١١، الفقرات ٤(أ) وإرشادات التطبيق ٢٩. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٩٧ي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة في الفقرة ١١ وعدل الفقرتين ٢٣ وإرشادات التطبيق ٣١. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٩٧ك عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيقها معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٩٧ل حذف "المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢)، المصدر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرة إرشادات التطبيق ٣٨ وأضاف فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ–٣٨و. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة ويجب عليها أيضاً القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب "الإفصاحات - المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) المصدر في ديسمبر ٢٠١١.

٩٧م عدل "الإفصاحات - المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، المُصدر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرة ٤٣ بحيث تتطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين ١٣ب –١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأصول المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١٣ أو بعده وللفترات الأولية ضمن تلك الفترات السنوية. ويجب على المنشأة أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا التعديل بأثر رجعي.

٩٧ن عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩–٢٠١١"، المصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرات ٣٥ و٣٧ و٣٩ وأضاف الفقرة ٣٥أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧س عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧)، المصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٤. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". وإذا قامت المنشأة بالتطبيق الأبكر لذلك التعديل فيجب عليها -أيضاً -أن تطبق جميع التعديلات المُضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٩٧ع [حذفت]

٩٧ ف عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، فقرة إرشادات التطبيق ٢١. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٩٧ ص عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، ٤، ٨، ١٢، ٢٣، ٣١، ٤٢، ٩٦ج، إرشادات التطبيق٢ وإرشادات التطبيق٣٠ وحذف الفقرات ٩٧و، ٩٧ح و ٩٧ع. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٩٧ق عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" المصدر في يناير ٢٠١٦ فقرات إرشادات التطبيق ٩ وإرشادات التطبيق ١٠. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

سحب الإصدارات الأخرى

٩٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" المنقح في ٢٠٠٠ [٢].

٩٩ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٥ "تصنيف الأدوات المالية - مخصصات التسوية المحتملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"١٦ "رأس مال المُساهم به - أدوات حقوق الملكية، في المنشأة، المُعاد اقتناؤها (أسهم الخزينة)"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"١٧"حقوق الملكية – تكاليف معاملة حقوق ملكية".

١٠٠ يسحب هذا المعيار مسودة تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"م٣٤ "الأدوات المالية – الأدوات أو الحقوق القابلة للاسترداد من قبل حاملها"

٢ في أغسطس ٢٠٠٥، نقل مجلس معايير المحاسبة الدولية جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات»

ملحق

إرشادات التطبيق

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

هذا الملحق جزأ لا يتجزأ من المعيار.

إرشادات التطبيق١ توضح إرشادات التطبيق هذه تطبيق جوانب معينه من المعيار.

إرشادات التطبيق٢ لا يتناول المعيار إثبات أو قياس الأدوات المالية. فقد تم تحديد المتطلبات عن إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التعاريف (الفقرات ١١-١٤)

الأصول المالية والالتزامات المالية

إرشادات التطبيق٣ العملة (النقد) هي أصل مالي لأنها تمثل وسيلة التبادل ولذلك فهي الأساس الذي يتم بناءً عليه قياس جميع المعاملات وإثباتها في القوائم المالية. وتعد الوديعة النقدية في بنك أو مؤسسة مالية مشابهة أصلاً مالياً لأنها تمثل الحق التعاقدي للمودع في الحصول على نقد من تلك المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مالية مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن سداداً لالتزام مالي.

إرشادات التطبيق٤ من الأمثلة الشائعة على الأصول المالية التي تمثل حقاً تعاقدياً في استلام نقد في المستقبل والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل التزاماً تعاقدياً بتسليم نقد في المستقبل، الآتي:

(أ) الحسابات التجارية المستحقة التحصيل والواجبة السداد؛

(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع؛

(ج) القروض المستحقة التحصيل والواجبة السداد؛

(د) السندات المستحقة التحصيل والواجبة السداد.

وفي كل حالة، تتم مقابلة الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام (أو الالتزام بدفع) نقد مع التزام الطرف الآخر بالدفع (أو الحق في الاستلام).

إرشادات التطبيق٥ نوع آخر من الأدوات المالية هو النوع الذي تكون فيه المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التنازل عنها أداة مالية بخلاف النقدية. على سبيل المثال، ورقة دفع في سندات حكومية تعطي حاملها الحق التعاقدي بالاستلام وتعطي المُصدر الالتزام التعاقدي بتقديم سندات حكومية، وليس نقداً. والسندات هي أصول مالية نظراً لأنها تمثل التزامات على الحكومة المصدرة بدفع نقد. وبناءً عليه، فإن الورقة هي أصل مالي لحاملها والتزام مالي على المُصدر.

إرشادات التطبيق٦ في العادة تزود أدوات الدين "المستمرة" (مثل السندات "المستمرة" وأوراق الدين وأوراق الدفع الرأسمالية غير المضمونة) حاملها بالحق التعاقدي باستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة ممتدة في المستقبل غير المحدد، إما بدون حق باستعادة المبلغ الأصلي أو حق في استعادة المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله - إلى حد كبير – من غير المرجح أو تجعله بعيداً جداً في المستقبل. على سبيل المثال، قد تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها أداء دفعات سنوية مستمرة تساوي معدل فائدة منصوص عليه بواقع ٨٪ يطبق على مبلغ اسمي أو على مبلغ أصلي مقداره ١,٠٠٠ وحدة عملة [٣]. وعلى فرض أن ٨٪

٣ في هذه الإرشادات، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

هو سعر الفائدة في السوق للأداة عند إصدارها، فإن المُصدر يتحمل التزاماً تعاقديا بأن يُجري سلسلة دفعات فائدة مستقبلية لها قيمة عادلة (قيمة حالية) بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة عند الإثبات الأولي. ويكون لحامل الأداة ومُصدرها أصل مالي والتزام مالي، على التوالي.

إرشادات التطبيق٧ الحق التعاقدي أو الالتزام التعاقدي باستلام أو تسليم أو تبادل أدوات مالية هو في حد ذاته أداة مالية. وتستوفي سلسلة حقوق تعاقدية أو التزامات تعاقدية تعريف أداة مالية إذا كانت سوف تؤدي – في النهاية - إلى استلام أو دفع نقد أو اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

إرشادات التطبيق٨ قد تكون القدرة على ممارسة حق تعاقدي أو المطالبة بالوفاء بالتزام تعاقدي مطلقة أو قد تكون متوقفة على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، الضمان المالي هو حق تعاقدي للمقرض باستلام نقد من الضامن، وهو التزام تعاقدي مقابل على الضامن بالدفع إلى المقرض، إذا تخلف المقترض عن الوفاء. ويوجد الحق التعاقدي والالتزام التعاقدي بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (تحمل الضمان)، حتى لو كانت قدرة المقرض على ممارسة حقه ومطالبة الضامن بالأداء بموجب التزامه يتوقف كلاهما على تصرف مستقبلي بتخلف المقترض عن الوفاء. ويستوفي الحق والالتزام المحتملين تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، حتى ولو كانت مثل هذه الأصول والالتزامات لا يتم إثباتها دائماً في القوائم المالية. وقد تكون بعض هذه الحقوق والالتزامات المحتملة عقود تأمين تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤.

إرشادات التطبيق٩ ينشئ الإيجار عادة حقاً للمؤجر باستلام، والتزام على المستأجر بدفع، سلسلة دفعات هي – بشكل كبير – نفس الدفعات المختلطة لمبلغ أصلي وفائدة بموجب اتفاقية قرض. ويحاسب المؤجر عن استثماره في المبلغ المستحق بموجب عقد إيجار تمويلي وليس عن الأصل المحدد ذاته الخاضع للإيجار التمويلي. وعليه، يَعُدّ المؤجر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية. وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، لا يثبت المؤجر حقه في استلام دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المحدد ذاته وليس عن أي مبلغ مستحق في المستقبل بموجب العقد. ووفقاً لذلك، فإن المؤجر لا يَعُدّ عقد الإيجار التشغيلي أداة مالية (باستثناء ما يتعلق بدفعات فردية مستحقة وواجبة السداد حاليًا بواسطة المستأجر).

إرشادات التطبيق١٠ الأصول المادية (مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات)، وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) ليست أصولا مالية. والسيطرة على هذه الأصول المادية وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة تهيئ فرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تنشئ حقاً حالياً باستلام نقد أو أصل مالي آخر.

إرشادات التطبيق١١ الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدما) التي تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية لها هي استلام بضاعة أو تلقي خدمات، بدلاً عن الحق في استلام نقد أو أصل مالي آخر، ليست اصولاً مالية. وبالمثل، فإن بنوداً مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم التزامات الضمان ليست التزامات مالية، نظراً لأن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو تسليم سلع وتقديم خدمات وليس التزاماً تعاقدياً بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

إرشادات التطبيق١٢ الالتزامات أو الأصول التي ليست تعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ نتيجة للمتطلبات النظامية التي تفرضها الحكومات) لا تعد التزامات مالية أو أصولاً مالية. تم تناول المحاسبة عن ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبالمثل، فإن الالتزامات الضمنية – كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لا تنشأ عن عقود وهي ليست التزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

إرشادات التطبيق١٣ تشمل أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير القابلة للإعادة، وبعض الأدوات القابلة للإعادة (انظر الفقرتين ١٦أ و١٦ب)، وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (أنظر الفقرتين ١٦ج و١٦د)، وبعض أنواع الأسهم الممتازة (أنظر فقرتي إرشادات التطبيق٢٥ وإرشادات التطبيق٢٦)، والأذونات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للإعادة في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. والتزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر هو أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا العقد يتضمن التزاماً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر (خلاف عقد مصنف على أنه حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د)، فإنه ينشئ أيضاً التزاماً مقابل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (أنظر فقرة إرشادات التطبيق ٢٧ (أ)). ويتحمل مُصدر الأسهم العادية غير القابلة للإعادة التزاماً عندما يتصرف رسميًا لاجراء توزيعات أرباح ويصبح ملزماً قانونًا أمام المساهمين بالقيام بذلك. وقد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن توزيعات أرباح أو عند تصفية المنشأة بحيث تصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالالتزامات متاحة للتوزيع على المساهمين.

إرشادات التطبيق١٤ خيار الشراء الذي يتم شراؤه أو عقد آخر مشابه مقتنى من قبل المنشأة ويعطيها الحق في إعادة اقتناء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر ليس أصلاً مالياً للمنشأة (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبدلاً من ذلك، فإن أي عوض مقابل هذا العقد يتم طرحه من حقوق الملكية.

فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى (الفقرتان ١٦أ(ب) و١٦ج(ب))

إرشادات التطبيق١٤أ واحدة من سمات الفقرتين ١٦أ و١٦ج هي أن الأداة المالية هي في فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى.

إرشادات التطبيق١٤ب عند تحديد ما إذا كانت الأداة هي في فئة تلي جميع الفئات الأخرى، فإن المنشأة تقوم بتقويم حق الأداة عند التصفية كما لو كانت ستقوم بالتصفية في التاريخ الذي تقوم فيه بتصنيف الأداة. ويجب على المنشأة إعادة تقويم التصنيف إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقوم بإصدار أو استرداد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية هي من فئة تلي جميع الفئات الأخرى.

إرشادات التطبيق١٤ج الأداة التي لها حق أولوية عند تصفية المنشأة ليست أداة لها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، يكون للأداة حق أولوية عند التصفية إذا كانت تخول حاملها الحق في توزيعات أرباح ثابتة عند التصفية، إضافة إلى حصة من صافي أصول المنشأة، في حين أن الأدوات الأخرى في الفئة التي تلي جميع الفئات الأخرى ولها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة ليس لها نفس الحق عند التصفية.

إرشادات التطبيق١٤د إذا كان للمنشأة فئة واحدة فقط من الأدوات المالية، فإن هذه الفئة يجب أن تعامل كما لو كانت من فئة تلي جميع الفئات الأخرى.

مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمر الأداة (الفقرة ١٦ أ (هـ))

إرشادات التطبيق١٤هـ مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة على مدى عمر الأداة يجب أن يكون مستنداً - بشكل كبير – إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة. ويجب قياس الربح او الخسارة والتغير في صافي الأصول المثبتة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

المعاملات التي يتم الدخول فيها من قبل حامل أداة بخلاف صفته كمالك للمنشأة (الفقرتان ١٦أ و١٦ج)

إرشادات التطبيق١٤و الحامل لأداة مالية قابلة للإعادة أو أداة تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية قد يدخل في معاملات مع المنشأة بصفة خلاف صفة المالك. على سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة أيضاً موظفاً في المنشأة. التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية للأداة التي تتعلق بحامل الأداة بصفته مالك المنشأة هي فقط التي يجب أخذها في الحسبان عند تقويم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إرشادات التطبيق١٤ز ومثال ذلك، شركة التضامن المحدودة التي يكون فيها شركاء موصون وشركاء متضامنون. قد يوفر بعض الشركاء المتضامنين ضماناً للمنشأة وقد يتم مكافأتهم مقابل توفير ذلك الضمان. في مثل هذه الحالات، فإن الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة تتعلق بحملة الأداة بصفتهم ضامنين وليس بصفتهم مالكين للمنشأة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة سوف لن ينتج عنها أن يعد الشركاء المتضامنون تالين للشركاء الموصين، وسوف يتم تجاهلهم عند تقويم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات شركة التضامن المحدودة وأدوات شركة التضامن العامة متماثلة.

إرشادات التطبيق١٤ح مثال آخر هو ترتيب المشاركة في الربح أو الخسارة الذي يخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس الخدمات المقدمة أو المتولدة عن الأعمال خلال السنوات الحالية والسنوات السابقة. مثل هذه الترتيبات هي معاملات مع حملة الأداة ليس بصفتهم مالكين ولا يجوز أخذهم في الحسبان عند تقويم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج. وبالرغم من ذلك، فإن ترتيبات المشاركة في الربح أو الخسارة التي تخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس المبلغ الإسمي لأدواتهم مقارنة بآخرين في الفئة تمثل معاملات مع حملة الأداة بصفتهم مالكين وينبغي أخذهم في الحسبان عند تقويم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إرشادات التطبيق١٤ط التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية لمعاملة بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والمنشأة المصدرة يجب أن تكون مشابهة لمعاملة مكافئة قد تحدث بين غير حامل الأداة والمنشأة المصدرة.

لا توجد أداة مالية أخرى أو عقد بإجمالي تدفقات نقدية تحدد أو تقيد بشكلٍ كبير العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتين ١٦ب و١٦د)

إرشادات التطبيق١٤ك أحد الشروط لتصنيف الأداة المالية، التي بخلاف ذلك تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج، على أنها حق ملكية هو ألا يكون للمنشأة أداة مالية أخرى أو عقد آخر يكون له (أ) مجموع تدفقات

نقدية يستند، بشكل كبير، إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة، (ب) أثر في تحديد أو تقييد – بشكل كبير – العائد المتبقي.

الأدوات الآتية، عندما يتم الدخول فيها بشروط تجارية عادية مع أطراف غير ذات علاقة، فإنها من غير المرجح أن تمنع الأدوات من أن تصنف على أنها حقوق ملكية، والتي بخلاف ذلك تستوفي الأسس الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج:

(أ) أدوات يستند مجموع تدفقاتها النقدية – بشكل كبير – إلى أصول محددة للمنشأة.

(ب) أدوات يستند مجموع تدفقاتها النقدية – بشكل كبير – إلى نسبة مئوية من الإيرادات.

(ج) عقود مصممة لمكافأة موظفين بصفتهم الفردية على خدمات يتم تقديمها للمنشأة.

(د) عقود تتطلب دفع نسبة مئوية ضئيلة من الربح مقابل خدمات يتم تقديمها وبضاعة يتم توريدها.

الأدوات المالية المشتقة

إرشادات التطبيق١٥ تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل المبالغ المستحقة، والمبالغ واجبة السداد وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية، والعقود المستقبلية والعقود الآجلة، ومقايضات معدلات الفائدة ومقايضات العملات). الأدوات المالية المشتقة تستوفي تعريف أداة مالية، ووفقاً لذلك، فهي ضمن نطاق هذا المعيار.

إرشادات التطبيق١٦ تنشئ الأدوات المالية المشتقة حقوقاً والتزامات لها الأثر في تحويل واحد أو أكثر من المخاطر المتأصلة في الأداة المالية الأساسية المعنية إلى أطراف الأداة. فعند نشأتها، تعطي الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقًا تعاقديًا لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، أو تنشئ التزاماً تعاقدياً بتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بشروط يحتمل أن تكون غير مواتية. وبالرغم من ذلك، لا ينتج عنها، عموماً [٤]، تحويل الأداة المالية الأساسية المعنية عند إنشاء العقد، ولا يحدث مثل هذا التحويل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والالتزام بالقيام بالتبادل. ونظراً لأن شروط التبادل يتم تحديدها عند إنشاء الأداة المالية المشتقة، فإنه كلما تغيرت الأسعار في الأسواق المالية قد تصبح تلك الشروط إما مواتية أو غير مواتية .

إرشادات التطبيق١٧ يعطي خيار البيع أو الشراء لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية (أي أدوات مالية بخلاف أدوات حقوق ملكية في منشأة) حامله حقاً في أن يحصل على منافع اقتصادية مستقبلية محتملة مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية أساس العقد. وبالعكس من ذلك، يتحمل كاتب الخيار التزاماً بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو يتحمل خسائر محتملة لمنافع اقتصادية مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية الأساس. الحق التعاقدي لحامل الأداة والتزام كاتبها يستوفيان تعريف أصل مالي والتزام مالي، على التوالي. قد تكون الأداة المالية التي هي أساس عقد الخيار أيَّ أصل مالي، بما

٤ هذا صحيح لمعظم، ولكن ليس جميع الأدوات المشتقة، مثلاً في بعض مقايضات معدلات الفائدة بين العملات يتم تبادل المبلغ الأصلي عند الإنشاء (ويعاد تبادله عند الاستحقاق).

في ذلك أسهم في منشآت أخرى وأدوات تحمل فائدة. وقد يتطلب الخيار من كاتب الخيار إصدار أداة دين، بدلاً من تحويل أصل مالي، ولكن الأداة التي هي أساس الخيار ستشكل أصلاً مالياً لحامل الأداة إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار في مبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية والتزام حامل الأداة بمبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية يتميزان عن الأصل المالي الذي هو أساس الخيار الذي سيتم تبادله عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق حامل الخيار والتزام كاتبه باحتمال ممارسة الخيار.

إرشادات التطبيق١٨ مثال آخر على أداة مالية مشتقة هو عقد آجل ستتم تسويته في غضون ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعوداً بتقديم ١,٠٠٠,٠٠٠وحدة عملة نقداً مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت، ويقدم الطرف الآخر (البائع) وعوداً بتقديم ١,٠٠٠,٠٠٠وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠وحدة عملة نقدًا. وخلال الأشهر الستة، سيكون لكلا الطرفين حق تعاقدي وعليه التزام تعاقدي بتبادل أدوات مالية. فإذا ارتفع سعر السوق للسندات الحكومية فوق ١,٠٠٠,٠٠٠وحدة عملة، فإن االشروط تكون مواتية للمشتري وغير مواتية البائع، وإذا انخفض سعر السوق تحت ١,٠٠٠,٠٠٠وحدة عملة، فإن الأثر سوف يكون العكس. ويكون للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق بموجب خيار شراء محتفظ به والتزام تعاقدي (التزام مالي) مشابه للالتزام بموجب خيار البيع المكتوب؛ ويكون للبائع حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق بموجب خيار البيع المحتفظ به والتزام تعاقدي (التزام مالي) مشابه للالتزام بموجب خيار شراء مكتوب. وكما في الخيارات، هذه الحقوق والتعهدات التعاقدية تشكل أصولا مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية الأساس (السندات والنقد التي سيتم تبادلها). وعلى كلا طرفي العقد الآجل التزام بالأداء في الوقت المتفق عليه، في حين أن الأداء بموجب عقد الخيار يحدث فقط إذا وعندما يختار حامل الخيار ممارسته.

إرشادات التطبيق ١٩ تتضمن العديد من الأنواع الأخرى من الأدوات المشتقة حقا أو التزاما باجراء تبادل في المستقبل، بما في ذلك مقأيضات معدلات الفائدة ومقأيضات العملة، والحدود العليا لمعدل الفائدة، والتغطيات والحدود الدنيا، وارتباطات القروض، وتسهيلات إصدار الأوراق التجارية وخطابات الائتمان. ويمكن النظر إلى عقد مقايضة معدل فائدة على أنه نوع من العقود الآجلة التي تتفق فيه الأطراف على القيام بسلسلة من تبادلات مستقبلية لمبالغ نقدية، يحسب أحد المبالغ بالرجوع إلى معدل فائدة معوم والآخر بالرجوع إلى معدل فائدة ثابت. والعقود المستقبلية هي نوع آخر من العقود الآجلة، تختلف بشكل أساس في أن العقود ذات نمط موحد ويتم تداولها في بورصة.

عقود شراء أو بيع بنود غير مالية (الفقرات ٨-١٠)

إرشادات التطبيق٢٠ لا تستوفي عقود شراء أو بيع بنود غير مالية تعريف أداة مالية نظرا لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام أصل غير مالي أو تلقي خدمة، والالتزام المقابل من قبل الطرف الآخر لا ينشئ حقاً أو التزاماً حالياً لأي من الطرفين في استلام، أو تقديم أو تبادل أصل مالي. فعلى سبيل المثال، العقود التي تنص على التسوية فقط باستلام أو تقديم بند غير مالي (مثل خيار، أو عقد مستقبلي أو آجل على فضة) ليست أدوات مالية. العديد من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يتم تنميطه من حيث الشكل وتداوله في أسواق منظمة بنفس الطريقة التي يتم بها تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. على سبيل المثال، عقد مستقبلي لسلعة قد يتم شراؤه وبيعه فوراً مقابل نقد نظراً لأنها مدرجة للتداول في بورصة وقد يتم تداولها مرات عديدة. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تشتري وتبيع العقد، في الواقع، تتداول السلعة أساس العقد. وإمكانية شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد، والسهولة التي يمكن أن يتم شراؤه أو بيعه بها وإمكانية التفاوض على تسوية نقدية للالتزام لاستلام أو تقديم السلعة لا يغير الطابع الأساسي للعقد بالطريقة التي تنشئ أداة مالية. ومع ذلك، بعض عقود شراء أو بيع بنود غير مالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو بتبادل أدوات مالية، أو يمكن فيها تحويل بند غير مالي فوراً إلى نقد، تقع ضمن نطاق المعيار كما لو كانت أدوات مالية (انظر الفقرة ٨).

إرشادات التطبيق٢١ باستثناء ما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء، فإن العقد الذي ينطوي على استلام أو تقديم أصول مادية لا يؤدي إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي على الطرف الآخر ما لم يتم تأجيل سداد أي دفعة مقابلة إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تحويل الأصول المادية. هذا هو الحال في حالة شراء أو بيع بضائع على أساس الائتمان التجاري.

إرشادات التطبيق٢٢ بعض العقود مرتبطة بسلع، ولكنها لا تنطوي على تسوية من خلال الاستلام أو التقديم المادي للسلعة. فهي تحدد التسوية من خلال دفعات نقدية يتم تحديدها وفقاً لمعادلة في العقد، بدلاً من خلال دفع مبالغ ثابتة. على سبيل المثال، أصل مبلغ سند يمكن حسابه بتطبيق سعر النفط في السوق في تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من النفط. ويتم تحديد مؤشر أصل المبلغ بالرجوع إلى سعر سلعة، ولكن تتم تسويته نقدًا فقط. مثل هذا العقد يشكل أداة مالية.

إرشادات التطبيق٢٣ يشمل تعريف أداة مالية أيضاً العقد الذي يؤدي إلى نشأة أصل غير مالي أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل مالي أو التزام مالي. غالباً تعطي مثل هذه الأدوات المالية أحد الأطراف خياراً لمبادلة أصل مالي مقابل أصل غير مالي. على سبيل المثال، سند مرتبط بالنفط قد يعطي حامله الحق في استلام سلسلة دفعات فائدة دورية ثابتة ومبلغ نقدي محدد عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة أصل المبلغ بكمية محددة من النفط. وتختلف الرغبة في ممارسة هذا الخيار من وقت لآخر تبعاً للقيمة العادلة للنفط بالمقارنة مع نسبة مبادلة النقد بالنفط (سعر التبادل) المصاحبة للسند. ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة له. الأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي للمصدر يجعلان من السند أداة مالية، بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي يتم أيضاً إنشاؤها.

إرشادات التطبيق ٢٤ [حذفت]

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧)

لا يوجد التزام تعاقدي بتقديم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرات ١٧-٢٠)

إرشادات التطبيق٢٥ يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. عند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المصدر يقوم بتقويم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية لالتزام مالي. على سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً نظراً لأن المصدر عليه التزام بتحويل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالالتزام باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواء كان ذلك بسبب عدم وجود الأموال، أو قيد قانوني أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الالتزام. خيار المصدر باسترداد الأسهم مقابل نقد لا يستوفي تعريف التزام مالي نظراً لأن المصدر ليس عليه التزام حالي بتحويل أصول مالية إلى المساهمين. وفي هذه الحالة، فإن استرداد الأسهم يكون فقط حسب اختيار المصدر. وقد ينشأ التزام، بالرغم من ذلك، عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، عادةً بإبلاغ المساهمين رسمياً بوجود نية لاسترداد الأسهم.

إرشادات التطبيق٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، فإن التصنيف المناسب يتم تحديده عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقويم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفات الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة – سواءً كانت مجمعة أو غير مجمعة، خاضعة لاختيار المصدر، فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي؛ على سبيل المثال، بالآتي:

(أ) تاريخ إجراء التوزيعات؛ أو

(ب) نية إجراء توزيعات في المستقبل؛ أو

(ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمصدر إذا لم يتم إجراء توزيعات (بسبب قيود على دفع توزيعات على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات على الأسهم الممتازة)؛ أو

(د) مبلغ احتياطيات المصدر؛ أو

(هـ) توقعات المصدر لربح أو خسارة فترة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير على مبلغ ربحه أو خسارته للفترة.

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

إرشادات التطبيق٢٧ توضح الأمثلة الآتية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة للعقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) العقد الذي تتم تسويته باستلام المنشأة أو تسليمها عددا محددا من أسهمها بدون أي عوض في المستقبل، أو بمبادلة عدد محدد من أسهمها بمبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر، هو أداة حقوق ملكية (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). ووفقاً لذلك، فإن أي عوض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد تتم إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية أو طرحه مباشرة منها. أحد الأمثلة هو

خيار أسهم مصدر يمنح الطرف المقابل حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي محدد. وعلى الرغم من ذلك، إذا كان العقد يتطلب من المنشأة شراء (استرداد) أسهمها مقابل نقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو قابل للتحديد أو عند الطلب، فإن المنشأة تقوم أيضاً بإثبات التزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (مع استثناء الأدوات التي لها جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرات ١٦أ و١٦ب أو الفقرات ١٦ج و١٦د). أحد الأمثلة هو التزام المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ محدد من النقد.

(ب) يؤدي التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقد إلى نشأة التزام مالي مقابل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير محدد أو كان الالتزام مشروطا بممارسة الطرف المقابل حقا بالاسترداد (باستثناء ما هو مبين في الفقرات ١٦أ و١٦ب أو الفقرات ١٦ج و١٦د). أحد أمثلة الالتزام المشروط هو خيار مصدر يتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مقابل نقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يعد العقد الذي تتم تسويته نقداً أو بأصل مالي آخر أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان مبلغ النقد أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو تسليمه مستنداً إلى تغيرات في سعر السوق لحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرات ١٦أ و١٦ب أو الفقرات ١٦ج و١٦د). أحد الأمثلة هو خيار أسهم تتم تسويته بالصافي نقدا.

(د) يعد العقد الذي تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوي قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً (مثل سعر سلعة). مثال ذلك هو الخيار المكتوب لشراء ذهب الذي، إذا تمت ممارسته، تتم تسويته بالصافي بأدوات المنشأة عن طريق قيام المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات تساوي قيمتها قيمة عقد الخيار. ويعد مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان المتغير موضوع العقد هو سعر سهم المنشأة بدلا من الذهب. وبالمثل، العقد الذي تتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة، ولكن الحقوق الملحقة بتلك الأسهم سيتم تغييرها بحيث تساوي قيمة التسوية مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس، يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصات التسوية المحتملة (الفقرة ٢٥)

إرشادات التطبيق٢٨ تتطلب الفقرة ٢٥ أنه إذا كان جزء من مخصص التسوية المحتملة التي يمكن أن تتطلب بأن تتم التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى التي سينتج عنها أن تكون الأداة التزاماً مالياً)، غير حقيقي، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف أداة مالية. وبالتالي، فإن أي عقد يتطلب التسوية نقدا أو بعدد متغير من أسهم المنشأة فقط عند وقوع حدث نادر للغاية، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المرجح جدا حدوثه، يعد أداة حقوق ملكية. وبالمثل، فإن التسوية بعدد ثابت من أسهم المنشأة قد يتم منعها تعاقدياً في الظروف التي تكون خارج سيطرة المنشأة، ولكن إذا كانت هذه الظروف ليس لها إمكانية حقيقية للحدوث، فإن التصنيف على أنه أداة حقوق ملكية يعد مناسباً.

المعالجة في القوائم المالية الموحدة

إرشادات التطبيق٢٩ في القوائم المالية الموحدة، تعرض المنشأة الحصص غير المسيطرة - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل منشآتها التابعة - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. وعند تصنيف أداة مالية (أو مكون منها) في قوائم مالية موحدة، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة عند تحديد ما إذا كانت المجموعة ككل عليها التزام بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيف التزام. وعندما تصدر منشأة تابعة في مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مع حملة الأداة مباشرة (على سبيل المثال ضمان)، فقد لا يكون للمجموعة حق الاختيار على التوزيعات أو الاسترداد. ورغم أن المنشأة التابعة قد تصنف الأداة بالشكل المناسب في قوائمها المالية الفردية، بغض النظر عن هذه الشروط الإضافية، إلا أن أثر الاتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة يؤخذ في الحسبان للتأكد من أن القوائم المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات التي تم الدخول فيها من قبل المجموعة ككل. وإلى المدى الذي يوجد فيه مثل هذا الالتزام أو النص على التسوية، فإن الأداة (أو الجزء منها الذي يخضع للالتزام) يتم تصنيفه على أنه التزام مالي في القوائم المالية الموحدة.

إرشادات التطبيق٢٩أ يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض التزاماً تعاقدياً على المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويعد التصنيف وفقاً لهذه الفقرات استثناءً من المبادئ التي بخلاف ذلك تطبق في هذا المعيار على تصنيف الأداة. هذا الاستثناء لا يمتد إلى تصنيف الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة. وبناءً عليه، فإن الأدوات التي تصنف على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً إما للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية التي هي حصص غير مسيطرة يتم تصنيفها في القوائم المالية الموحدة للمجموعة على أنها التزامات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات ٢٨-٣٢)

إرشادات التطبيق٣٠ تنطبق الفقرة ٢٨ فقط على مصدري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. ولا تتناول الفقرة ٢٨ الأدوات المالية المركبة من منظور حملة الأدوات. ويتناول المعيار الدولي للتقرير المالي٩ تصنيف وقياس الأصول المالية التي هي أدوات مالية مركبة، من منظور حامل الأدوات.

إرشادات التطبيق٣١ الشكل الشائع للأداة المالية المركبة هو أداة دين مع خيار تحويل مضمن فيها، مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية من أسهم المصدر، دون أي سمات مشتقة أخرى مضمنة فيه. وتتطلب الفقرة ٢٨ من مصدر مثل هذه الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، كما يلي:

(أ) يعد التزام المصدر بإجراء دفعات مجدولة للفائدة وأصل المبلغ التزاماً مالياً يظل موجوداً طالما أنه لم يتم تحويل الأداة. وعند الإثبات الأولي، فإن القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية لسلسلة التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقدياً مخصومة بمعدل الفائدة المطبق في ذلك الوقت من قبل

السوق على الأدوات التي لها وضع قابل للمقارنة وتقدم - بشكل كبير - نفس التدفقات النقدية، بنفس الشروط، ولكن بدون خيار تحويل.

(ب) أداة حقوق الملكية هي خيار مضمن لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية المصدر. ولهذا الخيار قيمة عند الإثبات الأولي حتى عندما يكون سعر ممارسته غير مجز.

إرشادات التطبيق٣٢ عند تحويل أداة قابلة للتحويل عند الاستحقاق، فإن المنشأة تقوم بإلغاء إثبات مكون الالتزام وتثبته على أنه حق ملكية. ويظل مكون حق الملكية الأصلي على أنه حق ملكية (رغم أنه قد يتم تحويله من بند مستقل في حقوق الملكية إلى بند مستقل آخر). وليس هناك مكسب أو خسارة على التحويل عند الاستحقاق.

إرشادات التطبيق٣٣ عندما تقوم المنشأة بإطفاء أداة قابلة للتحويل قبل الاستحقاق من خلال استرداد مبكر أو إعادة شراء تظل فيه ميزات التحويل الأصلية دون تغيير، فإن المنشأة تقوم بتخصيص العوض المدفوع وأي تكاليف معاملة مقابل الشراء أو الاسترداد على مكونات الالتزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. وتتفق الطريقة المستخدمة في تخصيص العوض المدفوع وتكاليف المعاملة على المكونات المنفصلة مع تلك المستخدمة في التخصيص الأصلي على المكونات المنفصلة للمتحصلات المستلمة من من قبل المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات ٢٨-٣٢.

إرشادات التطبيق٣٤ بمجرد إجراء تخصيص العوض، فإن أي مكسب أو خسارة ناتجة تتم معالجتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المطبقة على المكون ذي االعلاقة، كما يلي:

(أ) يتم إثبات مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بمكون الالتزام ضمن الربح أو الخسارة؛

(ب) يتم إثبات مبلغ العوض المتعلق بمكون حقوق الملكية ضمن حقوق الملكية.

إرشادات التطبيق٣٥ قد تعدل المنشأة شروط أداة قابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر، على سبيل المثال، عن طريق عرض نسبة تحويل أكثر تفضيلاً أو دفع عوض إضافي في آخر في حالة التحويل قبل تاريخ محدد. ويتم إثبات الفرق، في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط، بين القيمة العادلة للعوض الذي يستلمه حامل الأداة عند تحويل الأداة بموجب الشروط المعدلة والقيمة العادلة للعوض الذي يستلمه بموجب الشروط الأصلية على أنه خسارة ضمن الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرتان ٣٣و٣٤)

إرشادات التطبيق٣٦ لا يتم إثبات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصل مالي بغض النظر عن السبب الذي تمت إعادة اقتنائها من أجله. تتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تقوم بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تطرح أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وبالرغم من ذلك، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق الملكية الخاصة بها بالنيابة عن آخرين، مثل مؤسسة مالية تحتفظ بحقوق الملكية الخاصة بها بالنيابة عن عميل، فإنه تكون هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن تلك المحتفظات لا تضمن في قائمة المركز المالي للمنشأة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب (الفقرات ٣٥-٤١)

إرشادات التطبيق٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥ على أداة مالية مركبة. افترض أن سهماً ممتازاً غير مجمع للأرباح قابل للاسترداد بشكل إلزامي مقابل نقد في غضون خمس سنوات، ولكن توزيعات الأرباح تستحق السداد باختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. مثل هذه الأداة هي أداة مالية مركبة، مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ويتم إثبات تفكيك الخصم على هذا المكون ضمن الربح أو الخسارة وتصنيفه على أنه مصروف فائدة. وأي توزيعات يتم دفعها تكون متعلقة بمكون حقوق الملكية، ووفقاً لذلك، فإنه يتم إثباتها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. وستنطبق معالجة مشابهة إذا كان الاسترداد ليس الزامياً ولكن باختيار حامل الأداة، أو إذا كان السهم قابلاً للتحويل بشكل إلزامي إلى عدد متغير من الأسهم العادية التي يتم حسابها لتساوي مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس (مثل سلعة). وبالرغم من ذلك، إذا تمت إضافة اي توزيعات غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد، فإن الأداة بكاملها تكون التزاماً. وفي مثل هذه الحالة، فإن أي توزيعات أرباح يتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة.

مقاصة أصل مالي والتزام مالي (الفقرات ٤٢-٥٠)

إرشادات التطبيق٣٨ [حذفت]

الضابط بأن المنشأة 'لها حاليا حق نافذ نظاما بمقاصة المبالغ المثبتة' (الفقرة ٤٢ (أ))

إرشادات التطبيق٣٨أ قد يكون حق المقاصة متاحاً حالياً أو قد يكون متوقفاً على حدث مستقبلي (على سبيل المثال، قد يستحدث الحق أو يصبح قابلاً للممارسة فقط عند وقوع حدث مستقبلي، مثل التوقف عن السداد، أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة). وحتى لو كان حق المقاصة غير متوقف على حدث مستقبلي، فقد يكون فقط نافذاً نظاماً في السياق العادي للأعمال، أو في حالة التوقف عن السداد، أو في حالة إعسار أو إفلاس، أحد أو جميع الأطراف المقابلة.

إرشادات التطبيق٣٨ب لاستيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ (أ)، يجب أن يكون للمنشأة حالياً حق نافذ نظاماً لإجراء مقاصة. وهذا يعني أن حق إجراء المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون متوقفاً على حدث مستقبلي؛

(ب) يجب أن يكون نافذاً نظاماً في جميع الظروف التالية:

(١) السياق العادي للأعمال؛

(٢) حدوث توقف عن السداد؛

(٣) حالة إعسار أو إفلاس المنشأة وجميع الأطراف المقابلة.

إرشادات التطبيق٣٨ج طبيعة ومدى حق المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارسته وما إذا كان سيظل باقياً في حالة التوقف عن السداد أو الإعسار أو الإفلاس، قد تختلف من سلطة قضائية لأخرى. وتبعا لذلك، لا يمكن الافتراض بأن حق المقاصة متاح تلقائياً خارج السياق العادي للأعمال. على سبيل المثال، قوانين الإفلاس أو الإعسار لسلطة قضائية قد تمنع، أو تقيد، حق المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في بعض الظروف.

إرشادات التطبيق٣٨د الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الشروط التعاقدية، والأنظمة التي تحكم العقد، أو أنظمة التوقف عن السداد، والإعسار والإفلاس التي تنطبق على الأطراف) يلزم أن تؤخذ في الحسبان للتأكد عما إذا كان حق المقاصة نافذاً في السياق العادي للأعمال، وفي حالة التوقف عن السداد وفي حالة إعسار أو إفلاس المنشأة وجميع الأطراف المقابلة (كما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق٣٨ ب (ب)).

الضابط بأن "المنشأة تنوي إما أن تُسوي على أساس صافٍ، أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام في وقت واحد" (الفقرة ٤٢ (ب))

إرشادات التطبيق٣٨هـ لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة ٤٢ (ب) يجب أن يكون للمنشأة نية إما أن تسوي على أساس صافٍ أو تحقق الأصل وتسوي الالتزام في وقت واحد. ورغم أن المنشأة قد يكون لها حق في أن تسوي على أساس صافٍ، إلا انه قد لا يزال بإمكانها أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام بشكل منفصل.

إرشادات التطبيق٣٨و إذا كان بإمكان المنشأة تسوية مبالغ بطريقة تكون معها النتيجة، في الواقع، معادلة للتسوية على أساس صافٍ، فإن المنشأة سوف تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٤٢ (ب). ويحدث هذا إذا، وفقط إذا، كان لآلية التسوية الإجمالية سمات تزيل مخاطر الائتمان والسيولة أو تنتج عنها مخاطر ائتمان وسيولة ضئيلة، وإذا كانت ستعالج المبالغ المستحقة والمبالغ واجبة السداد في عملية تسوية واحدة. على سبيل المثال، نظام تسوية إجمالية له جميع الخصائص التالية سوف يستوفي ضوابط التسوية على أساس صافٍ، الواردة في الفقرة ٤٢(ب):

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة عند نفس النقطة الزمنية لإجراء المعالجة؛

(ب) بمجرد تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية لإجراء المعالجة، تكون الأطراف ملتزمة بالوفاء بتعهد التسوية؛

(ج) ليس هناك احتمال بتغير التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأصول والالتزامات بمجرد تقديمها لإجراء المعالجة (ما لم تفشل المعالجة - أنظر البند (د) أدناه)؛

(د) سوف تتم تسوية الأصول والالتزامات التي يتم ضمانها بأوراق مالية على أساس نظام تحويل أوراق مالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث أنه إذا فشل تحويل الأوراق المالية، فإن معالجة المبلغ المستحق أو المبلغ واجب السداد ذي العلاقة والذي تكون الأوراق المالية ضمان له سوف تفشل هي أيضاً (والعكس بالعكس)؛

(هـ) أي من المعاملات التي تفشل، كما ورد في البند (د) سوف يعاد إدخالها لإجراء المعالجة حتى تتم تسويتها؛

(و) تتم التسوية من خلال نفس مؤسسة التسوية (على سبيل المثال، بنك تسوية، أو بنك مركزي أو مؤسسة مركزية لإيداع الأوراق المالية)؛

(ز) يوجد تسهيل ائتماني طوال اليوم وأنه سوف يوفر مبالغ سحب على المكشوف كافية للتمكين من معالجة الدفعات في تاريخ التسوية لكل طرف من الأطراف، وأن يكون مؤكداً عملياً أن التسهيلات الائتمانية طوال اليوم سيتم الوفاء بها عند المطالبة.

إرشادات التطبيق٣٩ لا يقدم المعيار معالجة محددة لما يسمى "أدوات مصطنعة" والتي هي مجموعات من الأدوات المالية المنفصلة التي يتم اقتناؤها والاحتفاظ بها لمضاهاة خصائص أداة أخرى. على سبيل المثال، دين طويل الأجل بمعدل فائدة معوم يجمع مع مقايضة أسعار فائدة تتضمن استلام دفعات معومة وإجراء دفعات محددة يؤدي الى تركيب دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. كل من الأدوات المالية الفردية التي تشكل معاً "أداة مصطنعة" تمثل حقاً أو التزاماً تعاقدياً بأحكامه وشروطه ويمكن تحويل أو تسوية كل منها بشكل منفصل. وتكون كل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها أدوات مالية أخرى. ووفقاً لذلك، عندما تكون إحدى الأدوات المالية في "أداة مصطنعة" أصلاً وتكون الأخرى التزاماً، فلا تتم مقاصتهما ولا يتم عرضهما في قائمة المركز المالي للمنشأة على أساس صافٍ ما لم يستوفيا ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢.

إرشادات التطبيق٤٠ [حذفت]

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

"ربحية السهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

١٣(إضافة):

يتم إضافة الزكاة إلى هذه الفقرة باعتبارها أحد مصروفات المنشأة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

١٣ عند تحديد ربح أو خسارة الفترة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، تُدرج جميع بنود الدخل والمصروفات الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة والزكاة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات (انظر معيار المحاسبة الدولي ١).

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

ربحية السهم

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد مبادئ لتحديد وعرض ربحية السهم، وذلك لتحسين مقارنات الأداء بين المنشآت المختلفة في نفس فترة التقرير وبين فترات التقرير المختلفة للمنشأة نفسها. ورغم أن لبيانات ربحية السهم حدوداً نظرا للسياسات المحاسبية المختلفة التي قد تستخدم في تحديد "الأرباح"، فإن المقام المُحدد بشكل ثابت يُحسن التقرير المالي. يركز هذا المعيار على مقام حساب ربحية السهم.

النطاق

٢ **يجب أن يطبق هذا المعيار على**

(أ) القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة:

(١) التي تُتداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتمل إصدارها في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية) أو

(٢) التي تودع، أو في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أسهم عادية في سوق عام؛

(ب) القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم:

(١) تُتداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتمل إصدارها في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية) أو

(٢) تودع، أو في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أسهم عادية في سوق عام.

٣ **يجب على المنشأة التي تفصح عن ربحية السهم أن تحسب ربحية السهم وتفصح عنها وفقاً لهذا المعيار.**

٤ **عندما تعرض المنشأة كلاً من القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية المنفصلة المعدة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" على التوالي، فإن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار تُعرض – فقط – على أساس المعلومات الموحدة. ويجب على المنشأة التي تختار أن تفصح عن ربحية السهم على أساس قوائمها المالية المنفصلة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك – فقط – في قائمتها للدخل الشامل. ولا يجوز للمنشاة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في القوائم المالية الموحدة.**

٤أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة دخل منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (كما عُدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم في تلك القائمة المنفصلة فقط.**

التعريفات

٥ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

مضاد التخفيض هو زيادة في ربحية السهم أو تخفيض في خسارة السهم ناتجة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد حُولت، وأن الخيارات أو الأذونات قد مُورست، أو أن الأسهم العادية قد أُصدرت بناءً على استيفاء شروط محددة.

اتفاقية أسهم محتملة هي اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على استيفاء شروط محددة.

أسهم عادية قابلة للإصدار بشروط هي أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل عوض ضئيل أو بدون عوض نقدي أو عوض آخر بناءً على استيفاء شروط محددة في اتفاقية أسهم محتملة.

التخفيض هو تخفيض في ربحية السهم أو زيادة في خسارة السهم ناتجة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد حُولت، وأن الخيارات أو الأذونات قد مُورست، أو أن الأسهم العادية قد أُصدرت بناءً على استيفاء شروط محددة.

الخيارات والأذونات ومعادِلاتهما هي أدوات مالية تمنح حاملها حق شراء أسهم عادية.

السهم العادي هو أداة حقوق ملكية في مرتبة تالية لجميع فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.

السهم العادي المحتمل إصداره هو أداة مالية أو عقد آخر قد يخول لحامله الحق في أسهم عادية.

خيارات بيع أسهم عادية هي عقود تمنح حاملها الحق في بيع أسهم عادية بسعر محدد لفترة محددة.

٦ لا تشارك الأسهم العادية في ربح الفترة إلا بعد مشاركة الأنواع الأخرى من الأسهم مثل الأسهم الممتازة. وقد يكون للمنشأة أكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. للأسهم العادية من نفس الفئة الحقوق نفسها في استلام توزيعات الأرباح.

٧ من أمثلة الأسهم العادية المحتمل إصدارها:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الأسهم الممتازة، التي تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية؛

(ب) الخيارات والأذونات؛

(ج) الأسهم التي ستُصدر بناءً على استيفاء شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية، مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ تستخدم المصطلحات المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية - العرض" في هذا المعيار بنفس المعاني المحددة في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ما لم يُنوه إلى غير ذلك. يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأداة المالية، والأصل المالي، والالتزام المالي وأداة حقوق الملكية، ويوفر إرشادات بشأن تطبيق تلك التعريفات. يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" القيمة العادلة ويحدد متطلبات تطبيق ذلك التعريف.

القيــاس

ربحية السهم الأساس

٩ **يجب على المنشأة أن تحسب ربحية السهم الأساس للربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، وللربح أو الخسارة من العمليات المستمرة - إذا عُرضت - الخاصة بحملة الأسهم أولئك.**

١٠ **يجب حساب ربحية السهم الأساس بقسمة الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الاسهم العادية للمنشاة الأم (البسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة (المقام) خلال الفترة.**

١١ هدف معلومات ربحية السهم الأساس هو توفير قياس لحصص كل سهم عادي للمنشأة الأم في أداء المنشأة خلال فترة التقرير.

الأرباح

١٢ **لغرض حساب ربحية السهم الأساس، فإن المبالغ الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشاة الأم والمتعلقة بما يلي:**

(أ) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بالمنشأة الأم؛

(ب) الربح أو الخسارة الخاصة بالمنشأة الأم.

يجب أن تكون هي المبالغ في (أ) و(ب) معدلةً بمبالغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة بعد الضريبة، والفروق الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ عند تحديد ربح أو خسارة الفترة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، تُدرج جميع بنود الدخل والمصروفات الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم والتي أُثبتت في الفترة، بما في ذلك مصروف الضريبة وتوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات (انظر معيار المحاسبة الدولي ١).

١٤ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة بعد الضريبة الذي يُطرح من الربح أو الخسارة هو:

(أ) مبلغ أي توزيعات أرباح أسهم ممتازة بعد الضريبة على أسهم ممتازة غير مجمعة للأرباح معلنة ومتعلقة بالفترة؛

(ب) مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة بعد الضريبة للأسهم الممتازة المجمعة للأرباح المطلوبة للفترة، سواء تم أم لم يتم الإعلان عن التوزيعات. ولا يشمل مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة للفترة مبلغ أي توزيعات أرباح أسهم ممتازة لأسهم ممتازة مجمعة للأرباح مدفوعة أو معلنة خلال الفترة الحالية ومتعلقة بالفترات السابقة.

١٥ الأسهم الممتازة التي تشترط توزيع أرباح اولية منخفضة لتعوض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بخصم، أو توزيع أرباح أعلى من السائدة في السوق في الفترات التالية لتعوض المستثمرين عن شراء الأسهم الممتازة بعلاوة يُشار إليها أحياناً على أنها أسهم ممتازة بمعدل متزايد. يُستنفد أي خصم أو علاوة إصدار أصلي لأسهم ممتازة بمعدل متزايد الى الأرباح المبقاة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي ويعامل على أنه توزيع أرباح أسهم ممتازة لأغراض حساب ربحية السهم.

١٦ يمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء تقدمه المنشأة لحملة تلك الأسهم. وتمثل زيادة القيمة العادلة للعوض المدفوع لحملة الأسهم الممتازة عن المبلغ الدفتري للأسهم الممتازة عائداً لحملة الأسهم الممتازة وعبئاً على الأرباح المبقاة للمنشأة. ويُطرح هذا المبلغ عند حساب الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٧ يمكن أن يتم الحث على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من قبل المنشأة من خلال تغييرات مرغوب فيها في شروط التحويل الأصلية أو دفع عوض إضافي. وتُعد زيادة القيمة العادلة للأسهم العادية أو العوض الآخر المدفوع عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً لحملة الأسهم الممتازة، ويُطرح عند حساب الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٨ عند حساب الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم تُضاف أي زيادة في المبلغ الدفتري للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للعوض المدفوع لتسويتها.

الأسهم

١٩ **لغرض حساب ربحية السهم الأساس، يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.**

٢٠ يعكس استخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة احتمال أن مبلغ رأس مال حملة الأسهم تفاوت خلال الفترة كنتيجة لوجود عدد أكبر أو أصغر من الأسهم القائمة في أي وقت. المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو عدد الأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، مُعدلةً بعدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال

الفترة، مضروبة في معامل ترجيح زمني. معامل الترجيح الزمني هو عدد الأيام التي تكون فيها الأسهم قائمة كنسبة من مجموع عدد الأيام في الفترة، ويعد التقريب المعقول للمتوسط المرجح كافياً في كثير من الحالات.

٢١ تُدرج الأسهم في المتوسط المرجح لعدد الأسهم - عادة – من التاريخ الذي يُعد فيه العوض مستحقاً (والذي هو – بشكل عام – تاريخ إصدارها)، على سبيل المثال:

(أ) الأسهم العادية المصدرة في مقابل نقد تُدرج عندما يكون النقد مستحقاً؛

(ب) الأسهم العادية المصدرة على إعادة الاستثمار الاختياري لتوزيعات الأرباح على الأسهم العادية أو الممتازة تُدرج عند إعادة استثمار توزيعات الأرباح؛

(ج) الأسهم العادية المصدرة كنتيجة لتحويل أداة دين إلى أسهم عادية تُدرج من التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(د) الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفائدة أو المبلغ الأصلي للأدوات المالية الأخرى تُدرج من التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛

(هـ) الأسهم العادية المصدرة في مقابل تسوية التزام على المنشأة تُدرج من تاريخ التسوية؛

(و) الأسهم العادية المصدرة على أنها عوض مقابل اقتناء أصل بخلاف النقد تُدرج من التاريخ الذي يُثبت فيه الاقتناء؛

(ز) الأسهم العادية المصدرة مقابل أداء خدمات للمنشأة تُدرج عند تأدية الخدمات.

يُحدد توقيت إدراج الأسهم العادية بموجب الأحكام والشروط المرتبطة بإصدارها. ويُبدَى الاهتمام الواجب بجوهر أي عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢ تُدرج الأسهم العادية المصدرة على أنها جزء من العوض المحول في تجميع منشآت ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم من تاريخ الاستحواذ. هذا نظراً لأن المنشأة المستحوذة تُضمن في قائمتها للدخل الشامل أرباح وخسائر المنشأة المستحوذ عليها من ذلك التاريخ.

٢٣ الأسهم العادية التي ستُصدر بناءً على تحويل أداة مالية قابلة للتحويل الإجباري تُدرج في حساب ربحية السهم الأساس من التاريخ الذي يتم فيه الدخول في العقد.

٢٤ تُعالج الأسهم القابلة للإصدار بشروط على أنها قائمة وتُدرج في حساب ربحية السهم الأساس - فقط – من التاريخ الذي عنده تُستوفى جميع الشروط الضرورية (أي أن الأحداث قد وقعت). الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت لا تُعد أسهماً قابلة للإصدار بشروط، نظراً لأن مرور الوقت يعد أمراً مؤكداً. ولا تتم معالجة الأسهم العادية القائمة التي يمكن إرجاعها بشروط (أي عرضة للاستدعاء) على أنها قائمة وتُستبعد من حساب ربحية السهم الأساس حتى التاريخ الذي لم تعد فيه الأسهم عرضة للاستدعاء.

٢٥ [حذفت].

٢٦ **يجب تعديل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولجميع الفترات المعروضة بالأحداث، بخلاف تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها، التي غيرت عدد الأسهم العادية القائمة بدون تغيير مقابل في الموارد.**

٢٧ قد تُصدر أسهم عادية، أو قد يُخفض عدد الأسهم العادية القائمة، بدون تغيير مقابل في الموارد. ومن أمثلة ذلك:

(أ) الرسملة أو إصدار أسهم مكافأة (يشار إليها - أحياناً - على أنها توزيع أرباح في شكل أسهم)؛

(ب) عنصر المكافأة في أي إصدار آخر، على سبيل المثال عنصر المكافأة في إصدار حقوق لحملة الأسهم الحاليين؛

(ج) تجزئة السهم؛

(د) تجزئة السهم العكسية (تجميع الأسهم).

٢٨ عند الرسملة أو إصدار أسهم مكافأة أو تجزئة السهم، تُصدر الأسهم العادية لحملة الأسهم الحاليين بدون عوض إضافي. وبناءً عليه، يزداد عدد الأسهم العادية القائمة بدون زيادة في الموارد. ويُعدل عدد الأسهم العادية القائمة قبل الحدث بالتغير التناسبي في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن الحدث وقع في بداية أبكر فترة معروضة. على سبيل المثال، عند إصدار أسهم مكافأة على أساس اثنين مقابل واحد، يُضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار في ثلاثة للحصول على المجموع الجديد لعدد للأسهم العادية، أو في اثنين للحصول على عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩ يُخفض تجميع الأسهم العادية – بشكل عام – عدد الأسهم العادية القائمة بدون تخفيض مقابل في الموارد. بالرغم من ذلك، عندما يكون الأثر الكلى هو إعادة شراء السهم بالقيمة العادلة، فإن التخفيض في عدد الأسهم العادية القائمة يكون نتيجة تخفيض مقابل في الموارد. مثال ذلك تجميع أسهم مُصاحب بتوزيع خاص للأرباح. يُعدل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة، خلال الفترة التي تحدث فيها المعاملة المُصاحبة، وذلك بالتخفيض في عدد الأسهم العادية من التاريخ الذي يُثبت فيه التوزيع الخاص الأرباح.

ربحية السهم المخفضة

٣٠ يجب على المنشأة أن تحسب مبالغ ربحية السهم المخفضة للربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم و، إذا عُرضت، للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بحملة الأسهم أولئك.

٣١ لغرض حساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تقوم بتعديل الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، والمتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة بآثار جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة.

٣٢ يتفق هدف ربحية السهم المخفضة مع هدف ربحية السهم الأساس - توفير قياس لحصة كل سهم عادي في أداء المنشأة - على الرغم من تفعيل أثر جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة القائمة خلال الفترة. نتيجة لذلك:

(أ) يزداد الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم بمبلغ توزيعات الأرباح والفائدة بعد الضريبة المُثبت خلال الفترة والمتعلق بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة، وتُعدل بأي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف التي ستنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة؛

(ب) يزداد المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التي كانت ستكون قائمة بافتراض تحويل جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة.

الأرباح

٣٣ لغرض حساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تعدل الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، كما حُسبت وفقاً للفقرة ١٢، بالأثر بعد الضريبة لما يلي:

(أ) أي توزيعات أرباح أو بنود أخرى متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة طُرحت للوصول للربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم كما حُسبت وفقاً للفقرة ١٢؛

(ب) أي فائدة مثبتة خلال الفترة متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة؛

(ج) أي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف والتي كانت ستنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى أسهم عادية، لن تعد تظهر البنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ) - (ج). وبدلاً من ذلك، يحق للأسهم العادية الجديدة أن تشارك في الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم. بناءً عليه، يُعدل الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم والمحسوبة وفقاً للفقرة ١٢ بالبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ) - (ج) وبأي ضرائب متعلقة بها. وتشمل المصروفات المرتبطة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها تكاليف المعاملة والخصومات التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقة معدل الفائدة الفعلي (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩).

٣٥ قد يؤدي تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى تغييرات تابعة في الدخل أو المصروفات. على سبيل المثال، قد يؤدي تخفيض مصروف الفائدة المتعلق بالأسهم العادية المحتمل إصدارها والزيادة الناتجة في الربح أو التخفيض الناتج في الخسارة إلى زيادة في المصروف المتعلق بخطة مشاركة الموظفين غير الاختيارية في الربح. لغرض حساب ربحية السهم المخفضة يُعدل الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم بأي من هذه التغييرات التابعة في الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦ **لغرض حساب ربحية السهم المخفضة، يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية محسوباً وفقاً للفقرات ١٩و٢٦، مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التي ستُصدر عند تحويل جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة إلى أسهم عادية. ويجب افتراض أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة قد حُولت إلى أسهم عادية في بداية الفترة أو، إذا كان لاحقاً، تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتمل إصدارها.**

٣٧ يجب تحديد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة - بشكل مستقل - لكل فترة معروضة. عدد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة المدرج في الفترة السنوية حتى تاريخه ليس هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة المدرج في كل حساب لفترة أولية.

٣٨ تُرجح الأسهم العادية المحتمل إصدارها للفترة التي تكون فيها قائمة. الأسهم العادية المحتمل إصدارها التي تُلغى أو يُسمح بانقضائها خلال الفترة تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة - فقط - للجزء من الفترة التي تكون خلالها قائمة. الأسهم العادية المحتمل إصدارها التي حُولت إلى أسهم عادية خلال الفترة تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة من بداية الفترة حتى تاريخ التحويل؛ ومن تاريخ التحويل، تُدرج الأسهم العادية الناتجة في كل من ربحية السهم الأساس وربحية السهم المخفضة.

٣٩ يُحدد عدد الأسهم العادية التي ستُصدر عند تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة على أساس شروط الأسهم العادية المحتمل إصدارها. وعند وجود أكثر من أساس واحد للتحويل، يفترض الحساب أفضل معدل تحويل أو أفضل سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتمل إصدارها.

٤٠ قد تصدر منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة أسهماً عادية محتملة الإصدار لأطراف بخلاف المنشأة الأم أو مستثمرين لهم سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها، وتكون قابلة للتحويل إما إلى أسهم عادية للمنشأة التابعة أو للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أو أسهماً عادية للمنشأة الأم أو لمستثمرين لهم سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها (يشار إليهم بالمنشأة معدة التقرير). إذا كان لتلك الأسهم العادية المحتمل إصدارها للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أثر مخفض على ربحية السهم الأساس للمنشأة المعدة للتقرير فإنها تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة.

الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة

٤١ **يجب معالجة الأسهم العادية المحتمل إصدارها على أنها مخفضة عندما، وفقط عندما، يكون تحويلها إلى أسهم عادية سيخفض ربحية السهم أو يزيد خسارة السهم من العمليات المستمرة.**

٤٢ تستخدم المنشأة الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بالمنشأة الأم على أنه رقم رقابة لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتمل إصدارها مخفضة أو مضادة للتخفيض. ويُعدل الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بالمنشأة الأم وفقاً للفقرة ١٢ وتستبعد البنود المتعلقة بالعمليات غير المستمرة.

٤٣ تُعد الأسهم العادية المحتمل إصدارها مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها إلى أسهم عادية لزيادة ربحية السهم - أو تخفيض خسارة السهم من العمليات المستمرة. لا يفترض حساب ربحية السهم المخفضة تحويل أو ممارسة أو إصدار آخر للأسهم العادية المحتمل إصدارها التي سيكون لها تأثير مضاد لتخفيض ربحية السهم.

٤٤ عند تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتمل إصدارها مخفضة أو مضادة للتخفيض، فإنه يجب الأخذ في الحسبان كل إصدار أو سلسلة من إصدارات الأسهم العادية المحتمل إصدارها - بشكل مستقل - وليس بشكل مجمع. قد يؤثر الترتيب المستخدم لأخذ الأسهم العادية المحتمل إصدارها في الحسبان على ما إذا كانت مخفضة. وبناءً عليه، ولتعظيم التخفيض في ربحية السهم الأساس، يُؤخذ كل إصدار أو سلسلة من إصدارات الأسهم العادية المحتمل إصدارها في الحسبان بالترتيب من الأكثر تخفيضاً إلى الأقل تخفيضاً، أي أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة الأقل ربحية للسهم المضاف تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة قبل تلك الأعلى ربحية للسهم المضاف. وبشكل عام تُدرج الخيارات والأذونات أولاً نظراً لأنها لا تؤثر على البسط في الحساب.

الخيارات، والأذونات ومعادلاتهما

٤٥ **لغرض حساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تفترض ممارسة خيارات وضمانات المنشأة المخفضة. ويجب اعتبار أن المتحصلات المفترضة من تلك الأدوات تم الحصول عليها من إصدار أسهم عادية بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. يجب معالجة الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة وعدد الأسهم العادية التي كانت ستُصدر بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة على أنه إصدار أسهم عادية بدون عوض.**

٤٦ تكون الخيارات والأذونات مخفضة عندما ينتج عنها إصدار أسهم عادية بمقابل أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ التخفيض هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحاً منه سعر الإصدار. وبناءً عليه، فانه لحساب ربحية السهم المخفضة، تُعامل الأسهم العادية المحتمل إصدارها على أنها تتكون من كلٍ مما يلي:

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية بمتوسط سعرها السوقي خلال الفترة. ويفترض أن مثل هذه الأسهم العادية قد سُعرت بطريقة عادلة وأنها ليست مخفضة ولا مضادة للتخفيض. ويتم تجاهلها عند حساب ربحية السهم المخفضة.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون عوض. مثل هذه الأسهم العادية لا تولد متحصلات وليس لها أثر على الربح أو الخسارة الخاصة بالأسهم العادية القائمة. وبناءً عليه، تُعد هذه الأسهم مخفضة وتُضاف لعدد الأسهم العادية القائمة عند حساب ربحية السهم المخفضة.

٤٧ يكون للخيارات والأذونات أثر مخفض فقط عندما يفوق متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة سعر ممارسة الخيارات أو الأذونات (أي أنها تستحق الممارسة). ولا تُعدل ربحية السهم التي تم التقرير عنها سابقاً بأثر رجعي لتعكس التغيرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى للمدفوعات على أساس السهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "المدفوعات على أساس السهم"، يجب أن يشمل سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة (مقاسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢) لأي سلع أو خدمات ستُورد للمنشأة في المستقبل بموجب خيار الأسهم أو ترتيب آخر للمدفوعات على أساس السهم.

٤٨ تُعالج خيارات أسهم الموظفين التي تكون شروطها محددة أو قابلة للتحديد والأسهم العادية غير المكتسبة على أنها خيارات عند حساب ربحية السهم المخفضة، رغم أنها قد تكون محتملة على اكتسابها. وتُعالج على أنها قائمة في تاريخ المنح. وتُعالج خيارات أسهم الموظفين المستندة الى الأداء على أنها أسهم قابلة للإصدار بشروط نظراً لأن إصدارها يُعد مشروطاً باستيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل

٤٩ يجب أن ينعكس الأثر المخفض للأدوات القابلة للتحويل في ربحية السهم المخفضة وفقاً للفقرات ٣٣ و٣٦.

٥٠ تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل مضادة للتخفيض عندما يفوق مبلغ توزيع الأرباح المعلنة أو المجمعة على مثل هذه الأسهم للفترة الحالية لسهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل ربحية السهم الأساس. وبالمثل، يعد الدين القابل للتحويل مضاداً للتخفيض عندما تفوق الفائدة عليه (بعد طرح الضريبة والتغييرات الأخرى في الدخل أو المصروف) لسهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل ربحية السهم الأساس.

٥١ قد يؤثر الاسترداد أو التحويل المستحث للأسهم الممتازة القابلة للتحويل على جزء - فقط – من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل القائمة سابقاً. في مثل هذه الحالات، ولغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية مخفضة، يُنسب أي عوض إضافي مُشار إليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي اُستردت أو حُولت. وتؤخذ الأسهم المُستردة أو المُحولة في الحسبان – بشكل منفصل – عن تلك الأسهم التي لم تُسترد أو تُحول.

الأسهم القابلة للإصدار بشروط

٥٢ كما في حساب ربحية السهم الأساس، تُعالج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على أنها أسهم قائمة وتُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة إذا اُستوفيت الشروط (أي أن الأحداث قد وقعت). وتُدرج الأسهم القابلة للإصدار بشروط من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المحتملة، إذا كان لاحقاً). وإذا لم تُستوفى الشروط، يستند عدد الأسهم القابلة للإصدار بشروط والمدرجة في حساب ربحية السهم المخفضة على عدد الأسهم التي ستكون قابلة للإصدار إذا كانت نهاية الفترة هي نهاية فترة الاحتمال. ولا يسمح بإعادة العرض إذا لم تُستوفى الشروط عند انقضاء فترة الاحتمال.

٥٣ إذا كان تحقيق أو المحافظة على مبلغ محدد لأرباح الفترة هو الشرط لإصدار محتمل، وإذا كان ذلك المبلغ قد تحقق في نهاية فترة التقرير ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية بعد نهاية فترة التقرير، حينذاك، تُعالج الأسهم العادية الإضافية على أنها قائمة، عند حساب ربحية السهم المخفضة، إذا كان الأثر مخفضاً. وفي تلك الحالة، يستند حساب ربحية السهم المخفضة إلى عدد الأسهم العادية التي ستُصدر إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة التقرير هو مبلغ الأرباح في نهاية فترة الاحتمال. ونظراً لأن الأرباح قد تتغير في فترة مستقبلة، لا تُدرج مثل هذه الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في حساب ربحية السهم الأساس حتى نهاية فترة الاحتمال نظراً لعدم استيفاء جميع الشروط الضرورية.

٥٤ قد يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. في تلك الحالة، إذا كان الأثر مخفضاً، يستند حساب ربحية السهم المخفضة إلى عدد الأسهم العادية التي ستُصدر إذا كان سعر السوق في نهاية فترة التقرير هو سعر السوق في نهاية فترة الاحتمال. وإذا كان الشرط يستند إلى متوسط أسعار السوق على مدى فترة زمنية تمتد لما بعد نهاية فترة التقرير، فإنه يُستخدم المتوسط للفترة الزمنية التي انقضت. ونظراً لأن سعر السوق قد يتغير في فترة مستقبلية، لا تُدرج مثل هذه الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في حساب ربحية السهم الأساس حتى نهاية فترة الاحتمال نظراً لعدم استيفاء جميع الشروط الضرورية.

٥٥ قد يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. في مثل تلك الحالات، يستند عدد الأسهم العادية المدرجة في حساب ربحية السهم المخفضة إلى الشرطين معاً (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الجاري في نهاية فترة التقرير). ولا تُدرج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في حساب ربحية السهم المخفضة ما لم يستوفى الشرطان معاً.

٥٦ في حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط على شرط بخلاف الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد محدد من محلات التجزئة). في مثل تلك الحالات، بافتراض بقاء الوضع الحالي للشرط دون تغير حتى نهاية فترة الاحتمال، تُدرج الأسهم العادية القابلة للإصدار بشروط في حساب ربحية السهم المخفضة وفقاً للوضع في نهاية فترة التقرير.

٥٧ تُدرج الأسهم العادية المحتمل إصدارها القابلة للإصدار بشروط (بخلاف تلك التي تغطيها اتفاقية أسهم محتملة، مثل الأدوات القابلة للتحويل القابلة للإصدار بشروط) في حساب ربحية السهم المخفضة كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بالإمكان افتراض أن الأسهم العادية المحتمل إصدارها قابلة للإصدار على أساس الشروط المحددة لإصدارها وفقاً لأحكام السهم العادي المحتمل الواردة في الفقرات ٥٢ - ٥٦؛

(ب) إذا كان ينبغي أن تنعكس تلك الأسهم العادية المحتمل إصدارها في ربحية السهم المخفضة، تحدد المنشأة تأثيرها على حساب ربحية السهم المخفضة بإتباع أحكام الخيارات والأذونات الواردة في الفقرات ٤٥ - ٤٨، وأحكام الأدوات القابلة للتحويل الواردة في الفقرات ٤٩ – ٥١، وأحكام العقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد الواردة في الفقرات ٥٨ - ٦١، أو غير ذلك من الأحكام، بحسب ما هو مناسب.

وبالرغم من ذلك، لا تُفترض الممارسة أو التحويل لغرض حساب ربحية السهم المخفضة ما لم تُفترض الممارسة أو التحويل لأسهم عادية محتملة الإصدار قائمة مشابهة والتي لا تكون قابلة للإصدار بشروط.

العقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد

٥٨ **عندما تصدر المنشأة عقداً يمكن تسويته بأسهم عادية أو نقد وفق ما تختاره المنشأة، يجب على المنشأة أن تفترض أن العقد سيُسوى بأسهم عادية، ويجب إدراج الأسهم العادية المحتمل إصدارها الناتجة في ربحية السهم المخفضة إذا كان الأثر مخفضاً.**

٥٩ عندما يُعرض مثل هذا العقد للأغراض المحاسبية على أنه أصل أو التزام، أو على أن لديه مكون حقوق ملكية ومكون التزام، يجب على المنشأة أن تعدل البسط لأي تغيرات في الربح أو الخسارة كانت ستنتج خلال الفترة إذا ما صُنف العقد بالكامل على أنه أداة حقوق ملكية. ويشبه ذلك التعديل التعديلات المطلوبة الواردة في الفقرة ٣٣.

٦٠ **للعقود التي يمكن تسويتها بأسهم عادية أو نقد وفق ما يختاره حامل العقد، يجب استخدام التسوية النقدية أو التسوية بأسهم، أيهما أكثر تخفيضا، في حساب ربحية السهم المخفضة.**

٦١ مثال للعقد الذي يمكن تسويته بأسهم عادية أو نقد أداة الدين التي تعطي المنشأة، عند الاستحقاق، الحق غير المقيد بأن تسوي المبلغ الأصلي بنقد أو بأسهمها العادية الخاصة بها. ومثال آخر خيار البيع المكتوب الذي يمنح حامله خيار التسوية بأسهم عادية أو نقد.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا تُدرج عقود مثل خيارات البيع المشتراة وخيارات الشراء المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشأة على أسهمها العادية الخاصة بها) في حساب ربحية السهم المخفضة نظراً لأن إدراجها سيكون مضاداً للتخفيض. سيُمارس خيار البيع - فقط – إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق، وسيُمارس خيار الشراء - فقط – إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المكتوبة

٦٣ **تنعكس العقود التي تتطلب أن تُعيد المنشأة شراء أسهمها، مثل خيارات البيع المكتوبة وعقود الشراء الآجلة، في حساب ربحية السهم المخفضة إذا كان الأثر مخفضا. إذا كانت تلك العقود تستحق الممارسة خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو سعر التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، فإنه يجب حساب الأثر المخفض المحتمل على ربحية السهم كما يلي:**

(أ) يجب افتراض أنه ستُصدر في بداية الفترة أسهم عادية كافية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) لزيادة المتحصلات للوفاء بالعقد؛

(ب) يجب افتراض أن المتحصلات من الإصدار تستخدم للوفاء بالعقد (أي لإعادة شراء الأسهم العادية)؛

(ج) يجب إدراج الأسهم العادية الإضافية (الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وعدد الأسهم العادية المستلمة من الوفاء بالعقد) في حساب ربحية السهم المخفضة.

التعديلات بأثر رجعي

٦٤ **إذا زاد عدد الأسهم العادية أو العادية المحتمل إصدارها القائمة كنتيجة للرسملة، أو إصدار أسهم مكافأة أو تجزئة السهم، أو إذا نقص كنتيجة لتجزئة السهم العكسية، فإنه يجب أن يُعدل حساب ربحية السهم الأساس وربحية السهم المخفضة لكل الفترات المعروضة بأثر رجعي. وإذا حدثت هذه التغيرات بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإن حسابات حصة السهم للقوائم المالية المعروضة لتلك الفترات أو أي فترات سابقة يجب أن تستند إلى العدد الجديد للأسهم. ويجب أن يُفصح عن حقيقة أن حسابات حصة السهم تعكس مثل هذه التغييرات في عدد الأسهم. بالإضافة الى ذلك، يجب أن تُعدل ربحية السهم الاساس والمخفضة لكل الفترات المعروضة بآثار الأخطاء والتسويات الناتجة عن التغييرات في السياسات المحاسبية التي تمت المحاسبة عنها بأثر رجعي.**

٦٥ لا تقوم المنشأة بإعادة عرض ربحية السهم المخفضة لأي فترة سابقة معروضة لأجل تغييرات في الافتراضات المستخدمة في حسابات ربحية السهم أو لأجل تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ **يجب على المنشأة أن تعرض في قائمة الدخل الشامل ربحية السهم الأساس والمخفضة للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم وللربح أو الخسارة الخاصة بحملة الاسهم العادية للمنشأة الأم للفترة وذلك لكل فئة من الأسهم العادية التي لها حق مختلف للمشاركة في ربح الفترة. يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة بدرجة متساوية من الأهمية لجميع الفترات المعروضة.**

٦٧ تُعرض ربحية السهم لكل فترة تُعرض لها قائمة دخل شامل. إذا تم التقرير عن ربحية السهم المخفضة لفترة واحدة على الأقل، يجب التقرير عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى ولو كانت مساوية لربحية السهم الأساس. إذا تساوت ربحية السهم الأساس مع ربحية السهم المخفضة، يمكن القيام بعرض مزدوج في بند واحد مستقل في قائمة الدخل الشامل.

٦٧أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة، كما هو مطلوب في الفقرتين ٦٦ و٦٧، في تلك القائمة المنفصلة.

٦٨ **يجب على المنشأة التي تقوم بالتقرير عن عملية غير مستمرة أن تفصح عن مبالغ ربحية السهم الأساس والمخفضة للعملية غير المستمرة إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات.**

٦٨أ إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة للعملية غير المستمرة، كما هو مطلوب في الفقرة ٦٨، في تلك القائمة المنفصلة أو في الإيضاحات.

٦٩ **يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة، حتى لو كانت المبالغ سالبة (أي خسارة السهم).**

الإفصاح

٧٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:**

(أ) المبالغ المستخدمة على أنها بسط في حساب ربحية السهم الأساس والمخفضة، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة الخاصة بالمنشأة الأم للفترة. ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات التي تؤثر على ربحية السهم.

(ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم على أنه مقام في حساب ربحية السهم الأساس والمخفضة، ومطابقة هذان المقامان مع بعضهما البعض. ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات التي تؤثر على ربحية السهم.

(ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم القابلة للإصدار بشروط) التي يُحتمل أن تخفض ربحية السهم الأساس في المستقبل، ولكن لم تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة نظراً لأنها مضادة للتخفيض للفترة (الفترات) المعروضة.

(د) وصف معاملات السهم العادي أو معاملات السهم العادي المحتمل إصداره، بخلاف تلك التي تمت المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦٤، والتي تحدث بعد فترة التقرير والتي كانت ستغير - بشكل جوهري - عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة التقرير.

٧١ ومن أمثلة المعاملات الواردة بالفقرة (٧٠ د) ما يلي:

(أ) إصدار أسهم مقابل نقد؛

(ب) إصدار أسهم عندما تستخدم المتحصلات في تسديد دين أو أسهم ممتازة قائمة في نهاية فترة التقرير؛

(ج) استرداد أسهم عادية قائمة؛

(د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية فترة التقرير إلى أسهم عادية؛

(هـ) إصدار خيارات، أو ضمانات، أو أدوات قابلة للتحويل؛

(و) تحقيق الشروط التي قد ينتج عنها إصدار أسهم قابلة للإصدار بشروط.

لا تُعدل مبالغ ربحية السهم بمثل تلك المعاملات التي تحدث بعد فترة التقرير نظراً لأن مثل تلك المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم في تحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ قد تتضمن الأدوات المالية والعقود الأخرى المولدة لأسهم عادية محتملة الإصدار شروطاً وأحكاماً تؤثر على قياس ربحية السهم الأساس والمخفضة. وقد تحدد تلك الشروط والأحكام ما إذا كانت أي أسهم عادية محتملة الإصدار مخفضة، وفي هذه الحالة، تحدد الأثر على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأي تعديلات تالية على الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية. ويشجع على الإفصاح عن شروط وأحكام مثل هذه الأدوات المالية والعقود الأخرى، إذا لم يكن ذلك مطلوباً (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الافصاح").

٧٣ إذا أفصحت المنشأة، بالإضافة إلى ربحية السهم الأساس والمخفضة، عن مبالغ لحصة السهم باستخدام مكون تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل بخلاف ذلك المطلوب بموجب هذا المعيار، فإنه يجب حساب مثل تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار. ويجب أن يُفصح - بدرجة متساوية من الأهمية - عن المبالغ الأساسية والمخفضة للسهم المتعلقة بمثل هذا المكون وعرضها في الإيضاحات. ويجب على المنشأة أن تبين الأساس الذي تم عليه تحديد رقم (أرقام) البسط، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت المبالغ لحصة السهم هي قبل الضريبة أو بعد الضريبة. وإذا استخدم مكون لقائمة الدخل الشامل والذي لم يتم التقرير عنه على أنه بند مستقل في قائمة الدخل الشامل، فإنه يجب اجراء مطابقة بين المكون المستخدم وبند مستقل تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل.

٧٣أ تنطبق الفقرة ٧٣ – أيضاً - على المنشأة التي تفصح، بالإضافة إلى ربحية السهم الأساس والمخفضة، عن مبالغ حصة السهم باستخدام بند للربح أو الخسارة تم التقرير عنه، بخلاف ذلك المطلوب بموجب هذا المعيار.

تاريخ السريان

٧٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار على فترة تبدأ قبل أول يناير ٢٠٠٥ فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة.

٧٤أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية للتقرير المالي. وبالإضافة لذلك، أضاف الفقرات ٤أ و٦٧أ و٦٨أ و٧٣أ. يجب على المنشأة أن تُطبق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تُطبق تلك التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٧٤ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٤ و٤٠ وأ١١. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٧٤ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١ الفقرات ٨ و٤٧أ وأ٢. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٧٤د عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١) المصدر في يونيو ٢٠١١ الفقرات ٤أ، و٦٧أ، و٦٨أ، و٧٣أ. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.

٧٤هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية" المصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٣٤. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

سحب الإصدارات الأخرى

٧٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم" (المصدر في ١٩٩٧).

٧٦ يحل هذا المعيار محل تفسير اللجنة الدائمة ٢٤ "ربحية السهم - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بأسهم".

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يشكل هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار

الربح أو الخسارة الذي يمكن نسبته إلى المنشأ الأم

أ١ لغرض حساب الربحية للسهم على أساس القوائم المالية الموحدة فإن الربح أو الخسارة الذي يمكن نسبته إلى المنشأة الأم يشير إلى الربح أو الخسارة للمنشأة الموحدة بعد التعديل مقابل الحصص غير المسيطرة.

إصدارات حقوق الأولوية

أ٢ في العادة لا يؤدي إصدار أسهم عادية عند ممارسة أو تحويل أسهم عادية محتملة إلى نشوء عنصر علاوة. وهذا سببه أن الأسهم العادية المحتملة عادة ما يتم إصدارها بالقيمة العادلة، مما يؤدي إلى تغيير متناسب معها في الموارد المتاحة للمنشأة. ولكن، في إصدار حقوق الأولوية فإن سعر الممارسة غالبا ما يكون أقل من القيمة العادلة للأسهم.

لذلك، وكما هو مذكور في الفقرة ٢٧(ب) فإن مثل إصدار حقوق الأولوية هذا يتضمن عنصر علاوة. وإذا تم عرض إصدار حقوق الأولوية على جميع المساهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الذي يستخدم في حساب الربحية الأساسية والمخفضة للسهم لجميع الفترات السابقة لإصدار حقوق الأولوية هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروبا في المعامل الآتي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم فوراً قبل ممارسة حقوق الأولوية}}{\text{القيمة العادلة النظرية للسهم دون حقوق الأولوية}}$$

يتم حساب القيمة العادلة النظرية للسهم دون حقوق الأولوية بإضافة مجموع القيمة العادلة للأسهم الذي كان قبل ممارسة حقوق الأولوية مباشرة إلى المتحصلات من ممارسة حقوق الأولوية، والقسمة على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة حقوق الأولوية. وإذا كانت حقوق الأولوية سيتم تداولها في تداول عام بشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة فإن القيمة العادلة يتم قياسها عند إقفال العمل في اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع حقوق الأولوية.

رقم الرقابة

أ٣ لتوضيح تطبيق فكرة رقم الرقابة المبينة في الفقرتين ٤٢ و٤٣ افتراض أن منشأة لديها ربح من عمليات مستمرة منسوب إلى المنشأة الأم بمبلغ ٤,٨٠٠ وحدة عملة[١] وخسارة من عمليات غير مستمرة منسوبة إلى المنشأة الأم بمبلغ ٧,٢٠٠ وحدة عملة وخسارة يمكن منسوبة إلى المنشأة الأم بمبلغ ٢,٤٠٠ وحدة عملة، ولديها ٢,٠٠٠ سهم عادي و٤٠٠ سهم عادي محتمل قائم. ربحية السهم الأساسية للمنشأة هي٢,٤٠ وحدة عملة للعمليات المستمرة و(٣,٦٠) وحدة عملة للعمليات غير المستمرة و (١,٢٠) وحدة عملة للخسارة. تضاف الأسهم العادية المحتملة وعددها ٤٠٠ إلى حساب ربحية السهم المخفضة لأن ربحية السهم الناتجة ٢,٠٠ وحدة عملة المتعلقة بالعمليات المستمرة هي ربحية مخفضة على افتراض عدم وجود أثر ربح أو خسارة للأسهم العادية المحتملة البالغ عددها ٤٠٠. ولأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى المنشأة الأم هو رقم الرقابة فإن المنشأة تضيف أيضاً الأسهم العادية المحتملة تلك البالغ عددها ٤٠٠ سهم في حساب المبالغ الأخرى لربحية السهم حتى ولو كانت مبالغ ربحية السهم الناتجة مضادة للتخفيض إلى مبالغ ربحية السهم الأساسية المقارنة، أي أن خسارة السهم أقل [(٣,٠٠ وحدة عملة) للسهم فيما يتعلق بالخسارة من العمليات غير المستمرة و(١,٠٠ وحدة عملة) للسهم فيما يتعلق بالخسارة].

١ في هذا الإرشاد فإن المبالغ النقدية هي من فئة "وحدة عملة"

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ٤ لغرض حساب ربحية السهم المخفضة، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية التي يفترض أن يتم إصدارها يتم حسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ونظرياً فإن كل معاملة في السوق لأسهم عادية للمنشأة يمكن إضافتها عند تحديد متوسط سعر السوق. ولكن من الناحية العملية فإن المتوسط البسيط للأسعار الأسبوعية أو الأسعار الشهرية كافٍ عادة.

أ٥ عموماً فإن أسعار الإقفال في السوق كافية لحساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتذبذب الأسعار بشكل كبير فان متوسط الأسعار المرتفعة والمنخفضة ينتج عادة سعرا يمثل الأسعار بشكل أفضل. والطريقة التي تستخدم لحساب متوسط سعر السوق تستخدم بشكل ثابت ما لم تصبح غير ممثلة لأسعار السوق بسبب تغير الظروف. على سبيل المثال فإن المنشأة التي تستخدم سعر الإقفال في السوق لحساب متوسط سعر السوق لسنوات عديدة تكون فيها الأسعار مستقرة نسبيا قد تتحول إلى متوسط أسعار مرتفعة ومنخفضة إذا بدا الأسعار في التذبذب تذبذبا كبيراً ولم تعد أسعار الإقفال في السوق تمثل متوسط السعر.

الخيارات والأذونات وما يعادلها

أ٦ يفترض أن تتم ممارسة الخيارات والأذونات لشراء أداة قابلة للتحويل عندما يكون متوسط الأسعار لكل من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند التحويل فوق سعر الممارسة لكل من الخيارات والأذونات. ولكن الممارسة لا يمكن افتراضها ما لم يتم أيضاً افتراض تحويل أدوات قائمة مشابهة قابلة للتحويل، إن وجدت.

أ٧ قد تجيز أو تطلب الخيارات أو الأذونات تقديم دين أو أدوات أخرى من ديون أو أدوات المنشأة (أو منشأتها الأم أو منشأة تابعة) سداداً لجميع أو جزء من سعر الممارسة. وفي حساب ربحية السهم المخفضة فإن هذه الخيارات أو الأذونات لها أثر مخفض إذا (أ) تجاوز متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات الصلة للفترة سعر الممارسة. (ب) كان سعر البيع للأداة التي سيتم تقديمها أقل من ذلك السعر الذي يمكن تقديم الأداة به بموجب اتفاقية الخيار أو الإذن وكان الحسم الناتج عن ذلك يضع سعر ممارسة فعال أقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وفي حساب ربحية السهم المخفضة فإن هذه الخيارات أو الأذونات يفترض أن تتم ممارستها ويفترض أن يتم تقديم الدين أو الأدوات الأخرى. وإذا كان تقديم نقد يعد أكثر نفعاً لحامل الخيار أو الإذن وكان العقد يجيز تقديم نقد فإنه يتم الافتراض بأنه سيتم تقديم نقد. ويتم رد الفائدة (بعد طرح الضريبة) على أي دين يفترض أنه سيتم تقديمه على اعتبار أنها تعديل في البسط.

أ٨ تعامل بنفس المعاملة الأسهم الممتازة التي تخضع لأحكام مشابهة أو الأدوات الأخرى التي تنطوي على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بدفع نقد مقابل سعر تحويل أكثر نفعاً.

أ٩ قد تتطلب الأحكام ذات الصلة ببعض الخيارات أو الأذونات استخدام المتحصلات التي يتم الحصول عليها من ممارسة تلك الأدوات في إطفاء دين على المنشأة أو أدوات أخرى من أدوات المنشأة (أو منشأتها الأم أو منشأتها التابعة). وفي حساب ربحية السهم المخفضة فإن تلك الخيارات أو الأذونات يفترض أن تتم ممارستها وأن يتم استخدام المتحصلات لشراء الدين بمتوسط سعره في السوق بدلا من شراء أسهم عادية. ولكن المتحصلات الزائدة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين، التي يتم الحصول عليها من الممارسة المفترضة، تؤخذ في الحسبان (اي يفترض أن يتم استخدامها لإعادة شراء أسهم عادية) في حساب ربحية السهم المخفضة. الفائدة (بعد طرح الضريبة) على أي دين يفترض أن يتم شراؤه يتم ردها على أنها تعديل في البسط.

خيارات البيع المكتوبة

أ ١٠ لتوضيح تطبيق الفقرة ٦٣ افترض أن منشأة لديها ١٢٠ خيار بيع مكتوب على أسهمها العادية بسعر ممارسة بمبلغ ٣٥ وحدة نقد. متوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هو ٢٨ وحدة نقد. في حساب ربحية السهم المخفضة فإن المنشأة تفترض أنها قد أصدرت ١٥٠ سهما بواقع ٢٨ وحدة نقد للسهم في بداية الفترة للوفاء بالتزام الرد القائم لديها بواقع ٤,٢٠٠ وحدة نقد. الفرق بين عدد ١٥٠ سهما عاديا الصادرة وعدد ١٢٠ سهماً عادياً التي تم الحصول عليها من الوفاء بخيار رد (٣٠ سهما عاديا إضافيا) يضاف إلى البسط في حساب ربحية السهم المخفضة.

أدوات المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة

أ١١ الأسهم العادية المحتملة لمنشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة القابلة للتحويل إما إلى أسهم عادية للمنشأة تابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة أو القابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة الأم أو مستثمرين لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها (يشار إليهم بالمنشأة المعدة للتقرير) تضاف في حساب ربحية السهم المخفضة كالآتي:

(أ) الأدوات الصادرة عن منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة التي تمكّن حامليها من الحصول على أسهم عادية من أسهم المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تضاف في حساب بيانات ربحية السهم المخفضة للمنشأة التابعة أو المشروع أو المنشأة الزميلة. ومن ثم فإن تلك الربحيات للسهم تضاف في حسابات ربحية السهم للمنشأة المعدة للتقرير بناءً على ملكية المنشأة المعدة للتقرير لأدوات المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة.

(ب) أدوات المنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للمنشأة المعدة للتقرير تؤخذ في الحسبان ضمن الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة لتقرير لغرض حساب ربحية السهم المخفضة. وبالمثل فإن الخيارات أو الأذونات الصادرة عن منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة لشراء أسهم عادية من أسهم المنشأة المعدة للتقرير تؤخذ في الحسبان ضمن الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقرير في حساب ربحية السهم المخفضة الموحدة للسهم.

أ١٢ لغرض تحديد الأثر على ربحية السهم من الأدوات الصادرة عن منشأة معدة للتقرير التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية لمنشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة فإن الأدوات يفترض بأنها قد تم تحويلها وأن البسط (الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حملة الأسهم العادية في المنشأة الأم) قد تم تعديله حسب الضرورة وفقاً للفقرة ٣٣. إضافة إلى تلك التعديلات فإن البسط يتم تعديله مقابل التغير في الربح أو الخسارة المسجل من قبل المنشأة المعدة للتقرير (مثل الدخل من توزيعات الأرباح أو الدخل من طريقة حقوق الملكية) المنسوب إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة نتيجة التحويل المفترض. لا يتأثر حساب مقام ربحية السهم المخفضة لأن عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة المعدة للتقرير لا يتغير عند التحويل المفترض.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية ذات الفئتين

أ١٣ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشآت:

(أ) الأدوات التي تشارك في توزيعات الأرباح مع الأسهم العادية طبقاً لمعادلة محددة مسبقا (على سبيل المثال اثنان مقابل واحد) وبحد أعلى، أحياناً، على حدود المشاركة (على سبيل المثال، لغاية، ولكن ليس أكثر من، مبلغ محدد لكل سهم).

(ب) فئة أسهم عادية بمعدل توزيعات أرباح مختلف عن معدل فئة أسهم عادية أخرى ولكن دون حقوق مسبقة أو حقوق ذات أولوية أعلى.

أ١٤ لغرض حساب ربحية السهم المخفضة فإنه يفترض التحويل فيما يتعلق بتلك الأدوات الموصوفة في الفقرة أ١٣ القابلة للتحويل إلى أسهم عادية إذا كان الأثر مؤدياً للتخفيض. وفيما يتعلق بتلك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة أسهم عادية فإن الربح أو الخسارة للفترة يتم تخصيصه إلى الفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقاً لحقوقها في توزيعات الأرباح أو الحقوق الأخرى في المشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة:

(أ) فإن الربح أو الخسارة المنسوب إلى حملة الأسهم عادية من أسهم المنشأة الأم يتم تعديله (تخفيض الربح وزيادة الخسارة) بمبلغ توزيعات الأرباح المعلنة في الفترة لكل فئة من الأسهم وبمبلغ توزيعات الأرباح التعاقدية (او الفائدة على السندات المشاركة) التي يجب دفعها عن الفترة (على سبيل المثال توزيعات الأرباح المتراكمة غير المدفوعة).

(ب) يتم تخصيص الربح أو الخسارة المتبقي على الأسهم العادية أو أدوات حقوق الملكية المشاركة في حدود أن تشارك كل أداة في الربحية كما لو كان قد تم توزيع جميع الربح أو الخسارة للفترة. ويتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصص لكل فئة من فئات أدوات حقوق الملكية بإضافة المبلغ المخصص لتوزيعات الأرباح والمبلغ المخصص لجزء المشاركة معا.

(ج) تتم قسمة مجموع مبلغ الربح أو الخسارة المخصص لكل فئة من فئات أدوات حقوق الملكية على عدد الأدوات القائم التي يتم تخصيص الربحية لها لتحديد ربحية السهم للأداة.

لحساب ربحية السهم المخفضة فإن جميع الأسهم العادية المحتملة التي يفترض أن يكون قد تم إصدارها تضاف إلى الأسهم العادية القائمة.

الأسهم المدفوعة قيمتها جزئياً

أ١٥ في حالة ان تكون الأسهم قد أصدرت ولكن لم يتم دفع قيمتها كاملة فإنها تعامل في حساب ربحية السهم الأساسية على أنها جزء من سهم عادي إلى القدر الذي يكون لها الحق في المشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة المتعلقة بسهم عادي مدفوعة قيمته بالكامل.

أ١٦ في حدود أن تكون الأسهم المدفوعة قيمتها جزئيا لا يحق لها في المشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة فإنها تعامل في حساب ربحية السهم المخفضة على أنها مماثلة للأذونات أو الخيارات. الرصيد غير المدفوع يفترض بأنه يمثل متحصلات مستخدمة لشراء أسهم عادية. عدد الأسهم المضافة في ربحية السهم المخفضة هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم التي يفترض أنه قد تم شراؤها.

معيار المحاسبة الدولي ٣٤

"التقرير المالي الأولي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ «التقرير المالي الأولي»، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٣٤

التقرير المالي الأولي

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو وصف الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي وتحديد مبادئ الاثبات والقياس في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة أولية. إن التقرير المالي الأولي الذي يُوفر في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليه يحسن قدرة المستثمرين، والدائنين، والآخرين على فهم قدرة المنشأة على أن تولد أرباح وتدفقات نقدية وفهم وضعها المالي وسيولتها.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار – بشكل ملزم – أي المنشآت ينبغي أن تُطالب بأن تنشر تقارير مالية أولية، أو بأي معدل تكرار تنشرها، أو مدى سرعة النشر بعد نهاية الفترة الأولية. بالرغم من ذلك، غالبا ما تطالب الحكومات، ومنظمو الأوراق المالية، وأسواق الأوراق المالية، والهيئات المحاسبية المنشآت، التي تُتداول- في سوق عامة – أوراقها المالية التي تمثل دين أو حقوق الملكية، بأن تنشر تقارير مالية أولية. ينطبق هذا المعيار إذا كانت المنشأة مطالبة أو اختارت أن تنشر تقريراً مالياً أولياً وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs). وتُشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية[1] المنشآت التي تُتداول أوراقها المالية في سوق عامة على أن توفر التقارير المالية الأولية التي تتوافق مع مبادئ الإثبات، والقياس، والإفصاح المحددة في هذا المعيار. وبشكل محدد، تُشجع المنشآت التي تُتداول أوراقها المالية في سوق عامة على:

(أ) أن توفر تقارير مالية أولية – على الأقل – اعتباراً من نهاية النصف الأول من سنتها المالية؛

(ب) أن تجعل تقاريرها المالية الأولية متاحة في موعد لا يتجاوز ٦٠ يوماً بعد نهاية الفترة الأولية.

٢ يتم تقويم كل تقرير مالي، سنوي أو أولي، بذاته من حيث مدى توافقه مع المعايير الدولية للتقرير المالي. إن حقيقة أن المنشأة قد لا تكون وفرت تقارير مالية أولية خلال سنة مالية معينة أو قد تكون وفرت تقارير مالية أولية لا تلتزم بهذا المعيار، لا تمنع القوائم المالية السنوية للمنشأة من التوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي إذا كانت بخلاف ذلك تعد متوافقة مع المعايير الدولية للتقرير المالي.

٣ إذا وُصف التقرير المالي الأولي لمنشأة ما بأنه يلتزمُ بالمعايير الدولية للتقرير المالي، فإنه يجب أن يكون ملتزماً بجميع متطلبات هذا المعيار. وتتطلب الفقرة ١٩ إفصاحات معينة في هذا الصدد.

التعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

الفترة الأولية هي فترة تقرير مالي أقصر من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي الأولي يعنى تقريراً مالياً يتضمن إما مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)، أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة (كما هو موضح في هذا المعيار) وذلك لفترة أولية.

[1] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي بدأ اعماله في ٢٠٠١، محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

محتوى التقرير المالي الأولي

٥ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المجموعة الكاملة من القوائم المالية بأنها تشمل المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة؛

(ب) قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة؛

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛

(د) قائمة التدفقات النقدية للفترة؛

(هـ) إيضاحات، تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(هـ أ) معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة كما هو محدد في الفقرتين ٣٨ و٣٨أ من معيار المحاسبة الدولي ١؛

(و) قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تُعيد عرض بنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تُصنف بنوداً في قوائمها المالية وفقاً للفقرات ٤٠أ - ٤٠د من معيار المحاسبة الدولي ١.

ويمكن أن تستخدم المنشأة عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة عنوان "قائمة الدخل الشامل" بدلاً عن "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر".

٦ لمراعاة اعتبارات توفير المعلومات في الوقت المناسب والتكلفة ولتجنب تكرار معلومات تم التقرير عنها سابقاً، قد تُطالب المنشأة أو قد تختار أن توفر معلومات أقل في التواريخ الأولية بالمقارنة مع قوائمها المالية السنوية. ويعرف هذا المعيار الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي بأنه يشمل القوائم المالية المختصرة والإيضاحات التوضيحية المختارة. ويقصد من التقرير المالي الأولي أن يوفر تحديثاً لآخر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية. ومن ثم، فهو يركز على الأنشطة، والأحداث، والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي تم التقرير عنها سابقاً.

٧ لا يوجد في هذا المعيار ما يقصد منه أن يمنع المنشأة أو يثنيها عن نشر مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي ١) في تقريرها المالي الأولي، وليس مجرد قوائم مالية مختصرة وإيضاحات توضيحية مختارة. ولا يمنع هذا المعيار المنشأة أو يثنيها عن تضمين القوائم المالية الأولية المختصرة أكثر من الحد الأدنى للبنود المستقلة أو الإيضاحات التوضيحية المختارة كما هو محدد في هذا المعيار. تنطبق إرشادات الإثبات والقياس في هذا المعيار - أيضاً - على القوائم المالية الكاملة لفترة أولية، وتشمل تلك القوائم جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار (بشكل محدد إفصاحات الإيضاح المختار الواردة في الفقرة ١٦أ) إضافة إلى تلك المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي.

الحد الأدنى لمكونات التقرير المالي الأولي

٨ يجب أن يشمل التقرير المالي الأولي، كحد أدنى، المكونات التالية:

(أ) قائمة مختصرة للمركز المالي؛

(ب) قائمة مختصرة أو قوائم مختصرة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر؛

(ج) قائمة مختصرة للتغيرات في حقوق الملكية؛

(د) قائمة مختصرة للتدفقات النقدية؛

(هـ) إيضاحات توضيحية مختارة.

٨أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض معلومات أولية مختصرة من تلك القائمة.**

شكل ومحتوى القوائم المالية الأولية

٩ **إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة كاملة من القوائم المالية في تقريرها المالي الأولي، فإنه يجب أن يتوافق شكل ومحتوى تلك القوائم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ للمجموعة الكاملة من القوائم المالية.**

١٠ **إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة من القوائم المالية المختصرة في تقريرها المالي الأولي، فإنه يجب أن تشمل تلك القوائم، كحد أدنى، كلاً من العناوين والمجاميع الفرعية التي كانت متضمنة في أحدث قوائمها المالية السنوية والإيضاحات التوضيحية المختارة كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار. كما يجب أن تُدرج بنوداً مستقلة أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها سيجعل القوائم المالية الأولية المختصرة مضللة.**

١١ **يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة للفترة الأولية، في القائمة التي تعرض مكونات الربح أو الخسارة لتلك الفترة، عندما تكون المنشأة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "ربحية السهم"[٢].**

١١أ **إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة، كما هو موضح في الفقرة ١٠أ من معيار المحاسبة الدولي ١ (المُعدل في ٢٠١١)، فإنها تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة في تلك القائمة.**

١٢ يوفر معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) إرشادات لهيكل القوائم المالية. وتشرح إرشادات معيار المحاسبة الدولي ١ الطرق التي يمكن أن تعرض بها قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

١٣ [حذفت]

١٤ إذا كانت أحدث القوائم المالية السنوية للمنشأة قوائم موحدة، فإن التقرير المالي الأولي يُعد على أساس التوحيد. ولا تُعد القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم متسقة أو قابلة للمقارنة مع القوائم الموحدة الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي. إذا تضمن التقرير المالي السنوي للمنشأة القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إضافة إلى القوائم المالية الموحدة، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدراج القوائم المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي الأولي للمنشأة.

الأحداث والمعاملات المهمة

١٥ يجب على المنشأة أن تدرج في تقريرها المالي الأولي توضيحاً للأحداث والمعاملات التي تعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة وأدائها منذ نهاية آخر فترة تقرير سنوية. ويجب أن تؤدي المعلومات المُفصح عنها فيما يتعلق بتلك الأحداث والمعاملات إلى تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في أحدث تقرير مالي سنوي.

١٥أ سوف يتمكن مستخدم التقرير المالي الأولي للمنشأة من الوصول الى أحدث تقرير مالي سنوي لتلك المنشأة. وبناءً عليه، فليس من الضروري أن توفر الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي الأولي تحديثات غير مهمة – نسبياً – للمعلومات التي تم التقرير عنها في الإيضاحات الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي.

١٥ب فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات التي سيكون الإفصاح عنها مطلوباً إذا كانت مهمة: وهذه القائمة ليست حصرية.

(أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس مثل ذلك التخفيض؛

(ب) إثبات خسارة من الهبوط في قيمة الأصول المالية، والعقارات، والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول الناتجة من العقود مع العملاء، والأصول الأخرى، وعكس خسارة الهبوط؛

---

٢ عُدلت هذه الفقرة من قبل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي» المصدر في مايو ٢٠٠٨ لتوضيح نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٤.

(ج) عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) اقتناء واستبعاد بنود العقارات، والآلات والمعدات؛

(هـ) ارتباطات لشراء عقارات، وآلات ومعدات؛

(و) تسويات قضائية؛

(ز) تصحيح أخطاء فترة سابقة؛

(ح) التغيرات في الظروف التجارية أو الاقتصادية التي تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة، وذلك سواء كانت تلك الأصول أو الالتزامات مثبتة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفدة؛

(ط) أي تخلف عن سداد قرض أو إخلال باتفاقية قرض لم تتم معالجته في نهاية فترة التقرير أو قبلها؛

(ي) المعاملات مع الطرف ذي العلاقة؛

(ك) التحويلات بين مستويات سلسلة القيمة العادلة المستخدمة في قياس القيمة العادلة للأدوات المالية؛

(ل) التغيرات في تصنيف الأصول المالية نتيجة تغير غرض أو استخدام تلك الأصول؛

(م) التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

١٥ج توفر عدد من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إرشادات تتعلق بمتطلبات الإفصاح عن كثير من البنود الواردة بالفقرة ١٥ب. عندما يكون الحدث أو المعاملة مهماً لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء المنشأة منذ أخر فترة تقرير سنوي، فينبغي أن يقدم التقرير المالي الأولي للمنشأة إيضاحا وتحديثا للمعلومات ذات الصلة المتضمنة في القوائم المالية لآخر فترة تقرير سنوية.

١٦ [حذفت]

الإفصاحات الأخرى

١٦أ بالإضافة إلى الإفصاح عن الأحداث والمعاملات المهمة وفقاً لما ورد بالفقرات ١٥-١٥ج، فإنه يجب على المنشأة أن تدرج المعلومات التالية، ضمن الإيضاحات المرفقة بقوائمها المالية الأولية أو أي مكان في التقرير المالي الأولي، يجب تقديم الإفصاحات التالية في القوائم المالية الأولية أو أن تدرج من خلال الإحالة بإشارات مرجعية في القوائم المالية الأولية لبعض القوائم الأخرى (مثل تعليقات الإدارة أو تقرير المخاطر) المتاح لمستخدمي القوائم المالية في نفس مدد القوائم المالية الأولية وفي نفس الوقت. إذا لم يكن لمستخدمي القوائم المالية إمكانية الدخول للمعلومات المقدمة من خلال الإحالة بإشارات مرجعية بنفس الشروط وفي نفس الوقت فإن التقرير المالي غير مكتمل. ويجب عادة التقرير عن المعلومات على أساس من بداية السنة المالية حتى تاريخه.

(أ) بيان بأنه قد تم اتباع السياسات المحاسبية وطرق الحساب نفسها في القوائم المالية الأولية بالمقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية؛ أو وصف لطبيعة وأثر التغيير إذا تم تغيير تلك السياسات والطرق.

(ب) تعليقات توضيحية عن موسمية، أو دورية العمليات الأولية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود المؤثرة على الأصول، أو الالتزامات، أو حقوق الملكية، أو صافي الدخل، أو التدفقات النقدية والتي تعد استثنائية بسبب طبيعتها، أو حجمها، أو حدوثها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة للسنة المالية الحالية، أو التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في السنوات المالية السابقة.

(هـ) إصدارات، وإعادة شراء وتسديدات أوراق مالية تمثل دين وأوراق مالية تمثل حقوق ملكية.

(و) توزيعات الأرباح المدفوعة (مجمعة أو لكل سهم) - بشكل منفصل - للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) المعلومات القطاعية التالية (الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقرير المالي الأولي للمنشأة يكون مطلوباً فقط إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية" يتطلب من تلك المنشأة أن تفصح عن المعلومات القطاعية في قوائمها المالية السنوية):

(١) الإيرادات من العملاء الخارجيين، إذا أُدرجت في قياس ربح أو خسارة القطاع، التي تتم مراجعتها من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس أو بطريقة أخرى تُرفع - بشكل منتظم - لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس.

(٢) الإيرادات فيما بين القطاعات، إذا أُدرجت في قياس ربح أو خسارة القطاع، التي تتم مراجعتها من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس أو بطريقة أخرى، تُرفع - بشكل منتظم - لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس.

(٣) قياس ربح، أو خسارة القطاع.

(٤) قياس مجموع الأصول والالتزامات لقطاع معين يتم التقرير عنه إذا كانت مثل هذه المبالغ تُرفع - بشكل منتظم - لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس وإذا كان هناك تغيراً ذا أهمية نسبية عن المبلغ المُفصح عنه في آخر قوائم مالية سنوية لذلك القطاع الذي يتم التقرير عنه.

(٥) وصف للاختلافات في أساس تحديد القطاعات، أو في أساس قياس ربح أو خسارة القطاع عن آخر قوائم مالية سنوية.

(٦) مطابقة مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) والعمليات غير المستمرة. بالرغم من ذلك، إذا كانت المنشأة تخصص بنوداً مثل مصروف الضريبة (دخل الضريبة) على القطاعات التي يتم التقرير عنها، فإنه يمكن للمنشأة مطابقة مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات مع الربح أو الخسارة بعد تلك البنود. ويجب تحديد وتوضيح بنود المطابقة ذات الأهمية النسبية - بشكل منفصل - في تلك المطابقة.

(ح) الأحداث بعد الفترة الأولية والتي لم تنعكس في القوائم المالية للفترة الأولية.

(ط) أثر التغيرات في تكوين المنشأة خلال الفترة الأولية، بما في ذلك تجميع المنشآت، واكتساب أو فقد السيطرة على المنشآت التابعة والاستثمارات طويلة الاجل، وإعادة الهيكلة، والعمليات غير المستمرة. وفي حالة تجميع المنشآت، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع المنشآت".

(ي) للأدوات المالية، الإفصاحات عن القيمة العادلة للأدوات المالية حسبما هو مطلوب بموجب الفقرات ٩١ – ٩٣(ح)، و٩٤ – ٩٦، و٩٨ و٩٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة" والفقرات ٢٥، و٢٦، و٢٨ – ٣٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

(ك) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩ب من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وذلك للمنشآت التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، منشآت استثمارية، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة".

(ل) تفصيل الإيرادات من العقود من العملاء المطلوبة وفقاً للفقرات ١١٤-١١٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

١٧–١٨ [حذفت]

الإفصاح عن الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي

١٩ **إذا كان التقرير المالي الأولي للمنشأة ملتزماً بهذا المعيار، فيجب أن يُفصح عن تلك الحقيقة. ولا يجوز وصف تقرير مالي أولي بأنه ملتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي ما لم يكن ملتزماً بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.**

الفترات التي يُتطلب أن تُعرض لها قوائم مالية أولية

٢٠ **يجب أن تشمل التقارير الأولية القوائم المالية الأولية (المختصرة، أو الكاملة) للفترات كما يلي:**

(أ) قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة الأولية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) قوائم الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة الأولية الحالية وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قوائم مقارنة للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترات الأولية للمقارنة (حالية ومن بداية السنة حتى تاريخه) من السنة المالية السابقة مباشرة. وكما هو مسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ (المُعدل في ٢٠١١)، يمكن أن يعرض التقرير الأولي لكل فترة قائمة أو قوائم الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

(ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

(د) قائمة التدفقات النقدية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة للمقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ للمنشأة التي تكون أعمالها موسمية بدرجة عالية، فإن المعلومات المالية للاثني عشر شهراً حتى نهاية الفترة الأولية، والمعلومات المقارنة لفترة الاثني عشر شهراً السابقة قد تكون مفيدة. ومن ثم، تُشجع المنشآت التي تكون أعمالها موسمية بدرجة عالية على الأخذ في الحسبان التقرير عن مثل تلك المعلومات، بالإضافة للمعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

٢٢ يوضح الجزء (أ) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار الفترات المطلوب أن تعرض من قبل المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي والمنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل ربع سنوي.

الأهمية النسبية

٢٣ **عند تحديد كيفية إثبات، أو قياس، أو تصنيف، أو الإفصاح عن بند ما لأغراض التقرير المالي الأولي، يجب تقدير الأهمية النسبية فيما يتعلق بالبيانات المالية الأولية. وعند إجراء تقديرات للأهمية النسبية، يجب إدراك أن القياسات الأولية قد تعتمد – إلى حد كبير – على التقديرات أكثر من اعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.**

٢٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، بنداً ما على أنه ذو أهمية نسبية إذا كان حذفه، أو سوء عرضه، سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح عن البنود ذات الأهمية النسبية – بشكل منفصل – بما في ذلك (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، والتغييرات في السياسات المحاسبية. ولا يتضمن المعياران إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥ في حين أن الحكم الشخصي يكون مطلوباً - دائماً – عند تقدير الأهمية النسبية، فإن هذا المعيار يؤسس قرارات الإثبات والإفصاح على بيانات للفترة الأولية بذاتها لأسباب تتعلق بقابلية الأرقام الأولية للفهم. وبالتالي، على سبيل المثال، تُثبت البنود الاستثنائية، والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية، والأخطاء ويُفصح عنها على أساس الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة الأولية لتجنب الاستنتاجات المضللة التي قد تنتج عن عدم الإفصاح. إن الهدف الأساسي هو ضمان أن يشمل التقرير المالي الأولي جميع المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة وأدائها خلال الفترة الأولية.

الإفصاح في القوائم المالية السنوية

٢٦ **خلال الفترة الأولية الختامية من السنة المالية، إذا تم – بشكل جوهري – تغيير تقدير مبلغ تم التقرير عنه في فترة أولية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة الأولية الختامية، فيجب أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح مرفق بالقوائم المالية السنوية لتلك السنة المالية.**

٢٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة التغير (ومبلغه إذا أمكن ذلك عملياً) في تقدير له إما أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وتتطلب الفقرة ١٦أ(د) من هذا المعيار إفصاحاً مشابهاً في التقرير المالي الأولي. وتشمل الأمثلة التغييرات في التقديرات في الفترة الأولية الختامية المتعلقة بتخفيضات المخزون، أو إعادة الهيكلة، أو خسائر الهبوط التي تم التقرير عنها في فترة أولية سابقة من السنة المالية. يتفق الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة السابقة مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ وقد قصد أن يكون ضيق النطاق - بحيث يتعلق فقط بالتغيير في التقدير. ولا تطالب المنشأة بأن تقوم بإدراج معلومات مالية إضافية للفترة الأولية في قوائمها المالية السنوية.

الإثبات والقياس

نفس السياسات المحاسبية السنوية

٢٨ **يجب على المنشأة أن تطبق في قوائمها المالية الأولية السياسات المحاسبية نفسها كما هي مطبقة في قوائمها المالية السنوية، باستثناء ما يتم إجراؤه من تغييرات في السياسات المحاسبية بعد تاريخ أحدث قوائم مالية سنوية والتي ستنعكس في القوائم المالية السنوية التالية. وبالرغم من ذلك، يجب ألا يؤثر تكرار تقرير المنشأة (سنوياً، أو نصف سنوي، أو ربع سنوي) على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب اجراء القياسات لأغراض التقرير الأولي على أساس من بداية السنة حتى تاريخه.**

٢٩ إن مطالبة المنشأة بأن تطبق في قوائمها المالية الأولية السياسات المحاسبية نفسها كما هي في قوائمها المالية السنوية قد يبدو أنه يوحي بأن قياسات الفترة الأولية يتم إجراؤها كما لو كانت كل فترة أولية قائمة بذاتها كفترة تقرير مستقلة. بالرغم من ذلك، فإن الفقرة ٢٨، من خلال نصها على أنه يجب ألا يؤثر تكرار تقرير المنشأة على قياس نتائجها السنوية، تقر بأن الفترة الأولية تعد جزءً من سنة مالية أكبر. وقد تنطوي القياسات من بداية السنة حتى تاريخه على تغيرات في تقديرات مبالغ تم التقرير عنها في فترات أولية سابقة من السنة المالية الحالية. ولكن مبادئ إثبات الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها كما في القوائم المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح:

(أ) مبادئ إثبات وقياس خسائر تخفيض المخزون، أو إعادة الهيكلة، أو الهبوط في فترة أولية هي نفسها التي كانت ستتبعها المنشأة إذا أعدت قوائم مالية سنوية فقط. بالرغم من ذلك، إذا أُثبتت وقيست تلك البنود في إحدى الفترات الأولية وتغير التقدير في فترة أولية لاحقة من تلك السنة المالية، فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة الأولية اللاحقة، إما بإثبات مبلغ مستحق إضافي للخسارة، أو بعكس المبلغ المُثبت سابقا؛

(ب) التكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف أصل في نهاية فترة أولية لا تُؤجل في قائمة المركز المالي، سواء لانتظار معلومات مستقبلية تتعلق بما إذا انطبق عليها تعريف أصل، أو لتمهيد الأرباح خلال الفترات الأولية في السنة المالية؛

(ج) يُثبت مصروف ضريبة الدخل في كل فترة أولية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبه الدخل السنوي المتوقع للسنة المالية الكاملة. وقد يلزم تعديل مبالغ المصروف المستحق لضريبة الدخل في إحدى الفترات الأولية في فترة أولية لاحقة من السنة المالية، إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي.

٣١ بموجب "إطار لإعداد وعرض القوائم المالية" ("الإطار")[٣]، الإثبات "هو إجراء لإدراج بند في الميزانية أو قائمة الدخل، ينطبق عليه تعريف عنصر، ويستوفي ضوابط الإثبات". تعد تعريفات الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات أساسية للإثبات، في نهاية كل من فترات التقرير المالية السنوية والأولية.

٣٢ للأصول، تنطبق نفس اختبارات المنفعة الاقتصادية المستقبلية في التواريخ الأولية وفي نهاية السنة المالية للمنشأة. التكاليف التي بحكم طبيعتها، ستكون غير مؤهلة لتصنف على أنها أصول في نهاية السنة المالية ستكون - أيضاً - غير مؤهلة لتصنف على أنها أصول في التواريخ الأولية. بالمثل، يجب أن يمثل الالتزام في نهاية فترة تقرير أولية التزاماً موجوداً في ذلك التاريخ - تماماً - مثل ما يجب أن يكون في نهاية فترة تقرير سنوية.

٣٣ أحد الخصائص الأساس للدخل (الإيراد) والمصروفات هو أن ما يتعلق بها من تدفقات داخلة وتدفقات خارجة من أصول والتزامات قد حدثت مسبقاً. وإذا حدثت تلك التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة، فإنه يُثبت الايراد والمصروف المتعلق بها، وبخلاف ذلك فإنه لا يُثبت. ينص "الإطار" على أنه "تُثبت المصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلق بنقص في أصل، أو زيادة في التزام يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. لا يسمح "الإطار" بإثبات بنود في الميزانية لا ينطبق عليها تعريف الأصول أو الالتزامات.'

٣٤ عند قياس الأصول، والالتزامات، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية التي يتم التقرير عنها في قوائمها المالية، فإن المنشأة التي تقوم بالتقرير سنوياً فقط تكون قادرة على الأخذ في الحسبان المعلومات التي تصبح متاحة على مدار السنة المالية. وتكون قياساتها- بالفعل - على أساس من بداية السنة حتى تاريخه.

٣٥ تستخدم المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي المعلومات المتاحة في منتصف السنة أو بعد ذلك بوقت قصير في إجراء القياسات في قوائمها المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتاحة في نهاية السنة أو بعد ذلك بوقت قصير لفترة الاثني عشر شهراً. ستعكس قياسات الاثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها لفترة الستة أشهر الأولى. لا تُعدل المبالغ التي تم التقرير عنها في التقرير المالي الأولي لفترة الستة أشهر الأولي بأثر رجعي. بالرغم من ذلك، تتطلب الفقرات ١٦أ(د) و٢٦ أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

٣ تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية "إطار لإعداد وعرض القوائم المالية" للجنة معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. وفي سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي".

٣٦ تقيس المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل متكرر - أكثر من نصف سنوي - الدخل والمصروفات على أساس من بداية السنة حتى تاريخه لكل فترة أولية مستخدمة المعلومات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية. سوف تعكس مبالغ الدخل والمصروفات التي تم التقرير عنها في الفترة الأولية الحالية أي تغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة من السنة المالية. ولا تُعدل المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة بأثر رجعي. بالرغم من ذلك، تتطلب الفقرات ١٦أ (د) و٢٦ أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر

٣٧ **لا يجوز توقع الإيرادات التي تستلم موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر خلال السنة المالية، أو تأجيلها، في تاريخ أولي إذا كان التوقع أو التأجيل سيكون غير مناسب في نهاية السنة المالية للمنشأة.**

٣٨ تتضمن الأمثلة على ذلك إيراد توزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز، والمنح الحكومية. بالإضافة لذلك، تكتسب بعض المنشآت - بشكل ثابت - إيرادات أكثر في فترات أولية معينة من السنة المالية بالمقارنة بفترات أولية أخرى، على سبيل المثال، الإيرادات الموسمية من تجارة التجزئة. تُثبت مثل تلك الإيرادات عند حدوثها.

التكاليف المُحملة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية

٣٩ **يجب توقع التكاليف التي تُحمل - بشكل غير منتظم - خلال السنة المالية للمنشأة، أو تأجيلها، لأغراض التقرير الاولي - وذلك فقط - إذا كان من المناسب - أيضاً - توقع أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.**

تطبيق مبادئ الإثبات والقياس

٤٠ يوفر الجزء (ب) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية تطبيق المبادئ العامة للإثبات والقياس المُحددة في الفقرات ٢٨-٣٩.

استخدام التقديرات

٤١ **يجب تصميم إجراءات القياس التي سيتم اتباعها في تقرير مالي أولي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة يمكن الاعتماد عليها، وأنه تم الإفصاح - بشكل مناسب - عن جميع المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية التي تكون ملائمة لفهم المركز المالي، أو أداء المنشأة. في حين أن القياسات في كلٍ من التقارير المالية السنوية والأولية تكون - دائما - مستندة إلى تقديرات معقولة، فإن إعداد التقارير المالية الأولية - غالبا - يتطلب استخدام طرق التقدير بشكل اوسع بالمقارنة بالتقارير المالية السنوية.**

٤٢ يقدم الجزء (ج) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية استخدام التقديرات في الفترات الأولية.

إعادة عرض الفترات الأولية المُعد عنها تقرير سابقاً

٤٣ **يجب أن ينعكس التغير في السياسة المحاسبية، بخلاف التغير المحدد له فترة انتقالية بموجب معيار دولي جديد للتقرير المالي، من خلال ما يلي:**

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة المالية الحالية وللفترات الأولية المقارنة في أي من السنوات السابقة التي سيتم إعادة عرضها في القوائم المالية السنوية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) عندما يكون من غير العملي تحديد الاثر التراكمي في بداية السنة المالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كل الفترات السابقة، تعديل القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة الحالية، والفترات الأولية المقارنة من السنوات المالية السابقة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة - بأثر مستقبلي - من أول تاريخ عملي.

٤٤ أحد أهداف المبدأ السابق هو ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من المعاملات على مدار كامل السنة المالية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، ينعكس التغير في السياسة المحاسبية من خلال تطبيقه بأثر رجعي، مع إعادة عرض البيانات المالية للفترة السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عملياً. بالرغم من ذلك، إذا كان من غير العملي تحديد المبلغ التراكمي للتعديل المتعلق بالسنوات المالية السابقة، حينئذ، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ تُطبق السياسة الجديدة - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ عملي. أثر المبدأ الوارد في الفقرة ٤٣ هو في المطالبة بأن يُطبق أي تغير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية، إما بأثر رجعي، أو إذا كان ذلك غير عملي، بأثر مستقبلي، من تاريخ لا يتجاوز بداية السنة المالية.

٤٥ إن السماح بأن تنعكس التغييرات المحاسبية اعتباراً من تاريخ أولي خلال السنة المالية، قد يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على فئة معينة من المعاملات خلال سنة مالية واحدة. وسينتج عن ذلك صعوبات تخصيص، ونتائج عمليات مبهمة، وتحليل معقد لمعلومات الفترة الأولية وعدم قابلية لفهمها.

تاريخ السريان

٤٦ يعد هذا المعيار سارياً على القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر للمعيار.

٤٧ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة الى ذلك، عدل الفقرات ٤، و٥، و٨، و١١، و١٢، و٢٠ وحذف الفقرة ١٣ وأضاف الفقرات ٨أ و١١أ. يجب على المنشأة أن تُطبق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تُطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٤٨ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ١٦(١). يجب على المنشأة أن تُطبق ذلك التعديل على الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها - أيضاً - أن تُطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

٤٩ عدّل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" في مايو ٢٠١٠ الفقرات ١٥، و٢٧، و٣٥، و٣٦، وأضاف الفقرات ١٥أ–١٥ج، و١٦أ، وحذف الفقرات ١٦–١٨. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١١ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذ طبقت المنشأة التعديلات على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٠ أضاف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ١٦أ(ي). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٥١ عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١)، المُصدر في يونيو ٢٠١١، الفقرات ٨، و٨أ، و١١أ، و٢٠. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المُعدل في يونيو ٢٠١١.

٥٢ عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ - ٢٠١١"، المُصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرة ٥ على أنه تعديل تابع مشتق من تعديل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية". يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل - بأثر رجعي - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٥٣ عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩ - ٢٠١١"، المُصدر في مايو ٢٠١٢ الفقرة ١٦أ. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل - بأثر رجعي – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على الفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت منشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤ عدل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧) المُصدر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ١٦أ. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت منشأة ذلك التعديل في وقت أبكر فإنه يجب عليها - أيضاً - أن تطبق جميع التعديلات المتضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في نفس الوقت.

٥٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥" الإيرادات من العقود مع العملاء" المُصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرتين ١٥ب، و١٦أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٥٦ عدّل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٢ – ٢٠١٤" المُصدر في سبتمبر ٢٠١٤ الفقرة ١٦أ. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء" على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يجوز التطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أسبق فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٧ عدَل "مبادرة الإفصاح (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ١)" المُصدر في ديسمبر ٢٠١٤ الفقرة ٥. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لذلك التعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

"الهبوط في قيمة الأصول"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

الهبوط في قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتضمن أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبلغها الممكن استرداده. ويكون الأصل مسجلاً بما يزيد عن المبلغ الممكن استرداده منه إذا كان مبلغه الدفتري يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. وإذا كان هذا هو الحال، فإن الأصل يوصف بأنه قد هبطت قيمته، ويتطلب المعيار من المنشأة أن تثبت خسارة هبوط. ويحدد المعيار – أيضاً - متى ينبغي للمنشأة أن تعكس خسارة الهبوط ويحدد الإفصاحات.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الهبوط لجميع الأصول، بخلاف:**

(أ) المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")؛

(ب) أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايراد من العقود مع العملاء"؛

(ج) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛

(د) الأصول التي تنشأ عن منافع الموظف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف")؛

(هـ) الأصول المالية التي هي ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(و) العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية")؛

(ز) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة" والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛

(ح) تكاليف الاستحواذ المؤجلة، والأصول غير الملموسة، التي تنشأ من الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"؛

(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة عن منافع الموظف، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المضافة إلى مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) لأن المعايير الدولية للتقرير المالي الحالية المنطبقة على هذه الأصول تتضمن متطلبات لإثبات وقياس هذه الأصول .

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية المصنفة على أنها:

(أ) منشآت تابعة، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"؛

(ب) منشآت زميلة، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛

(ج) المشروعات المشتركة، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة".

لهبوط قيمة الأصول المالية الأخرى، راجع المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، أو العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤٠، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١. وبالرغم من ذلك فإن هذا المعيار ينطبق على الأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقويمه (أي القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة) وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي مثل نموذج إعادة التقويم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد هو التكاليف الإضافية المباشرة التي تُعزى لاستبعاد الأصل.

(أ) عندما تكون تكاليف الاستبعاد غير ذات أهمية فإن المبلغ الممكن استرداده من الأصل المعاد تقويمه يكون بالضرورة قريباً من، أو أكبر من، قيمته المعاد تقويمها. وفي هذه الحالة، وبعد أن تكون متطلبات إعادة التقويم قد تم تطبيقها، فإنه من غيرالمرجح أن يكون الأصل المعاد تقويمه قد هبطت قيمته ولا يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده.

(ب) [حذفت]

(ج) إذا كانت تكاليف الاستبعاد لا يمكن تجاهلها فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف استبعاد الأصل المعاد تقويمه تكون بالضرورة أقل من قيمته العادلة. بناءً عليه فإن الأصل المعاد تقويمه سيكون قد هبطت قيمته إذا كانت قيمة استخدامه أقل من مبلغه المعاد تقويمه. في هذه الحالة، وبعد أن تكون متطلبات إعادة التقويم قد تم تطبيقها، تطبق المنشأة هذا المعيار لتحدد ما إذا كان الأصل قد هبطت قيمته.

التعاريف

٦ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به بعد خصم أي مجمع استهلاك (استنفاد) وأي مجمع خسائر هبوط عليه.**

وحدة توليد نقد **هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعة أصول أخرى.**

أصول الشركة **هي الأصول خلاف الشهرة التي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكلٍ من وحدة توليد النقد قيد الفحص وأي وحدات توليد نقد أخرى.**

تكاليف الاستبعاد **هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر لاستبعاد أصل أو وحدة توليد نقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.**

المبلغ القابل للاستهلاك **هو تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر تم إحلاله محل التكلفة في القوائم المالية، مطروحاً منه قيمته المتبقية.**

الاستهلاك (الاستنفاد) **هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي[١].**

القيمة العادلة **هي الثمن الذي يمكن أن يتم استلامه مقابل بيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

١ في حالة الاصل غير الملموس فإن مصطلح «استنفاد» يستخدم بشكل عام بدلا من «استهلاك». وللمصطلحين نفس المعنى.

خسارة الهبوط هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل أو وحدة توليد نقد عن مبلغه الممكن استرداده.

المبلغ الممكن استرداده من أصل أو وحدة توليد نقد هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه أيهما أكبر.

العمر الإنتاجي هو إما:

(أ) الفترة الزمنية المتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد المنتجات أو الوحدات المشابهة المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

قيمة الاستخدام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو وحدة توليد نقد.

تحديد الأصل الذي قد تكون هبطت قيمته

٧ تحدد الفقرات ٨-١٧ متى يجب أن يتم تحديد المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. ويتكون الجزء المتبقي من هذا المعيار مما يلي:

(أ) تحدد الفقرات ١٨-٥٧ المتطلبات لقياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات - أيضاً - مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد ووحدة توليد نقد.

(ب) تحدد الفقرات ٥٨-١٠٨ المتطلبات لإثبات وقياس خسائر الهبوط. تم تناول إثبات وقياس خسائر الهبوط للأصول المنفردة خلاف الشهرة في الفقرات ٥٨-٦٤. وتتناولت الفقرات ٦٥-١٠٨ إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

(ج) تحدد الفقرات ١٠٩-١١٦ المتطلبات لعكس خسائر هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد نقد. مرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. تم تحديد المتطلبات الإضافية للأصل المنفرد في الفقرات ١١٧-١٢١، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين ١٢٢ و١٢٣، وللشهرة في الفقرتين ١٢٤ و١٢٥.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦-١٣٣ المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بشأن خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط للأصول ووحدات توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤-١٣٧ متطلبات إفصاح إضافية لوحدات توليد النقد التي خُصصت لها شهرة أو أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة لأغراض اختبار الهبوط.

٨ يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما يزيد مبلغه الدفتري عن مبلغه الممكن استرداده. توضح الفقرات ١٢-١٤ بعض المؤشرات على أن خسارة هبوط قد حدثت. وإذا وُجدت أي من هذه المؤشرات، فإن المنشأة مطالبة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده. وباستثناء ما هو موضح في الفقرة ١٠، فإن هذا المعيار لا يتطلب من المنشأة أن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده إذا لم يوجد مؤشر على خسارة هبوط.

٩ يجب على المنشأة أن تُقوِّم في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته. إذا وجد مثل هذا المؤشر، فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ الأصل الممكن استرداده.

١٠ بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط، فإنه يجب على المنشأة - أيضاً -أن:

(أ) تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد لتحديد الهبوط سنوياً بمقارنة مبلغه الدفتري بمبلغه الممكن استرداده. اختبار الهبوط هذا يمكن إجراؤه في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم إجراؤه في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن اختبار أصول غير ملموسة

مختلفة لتحديد الهبوط في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل قد تم إثباته أولياً خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) تختبر الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال لتحديد الهبوط سنوياً وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١١ إن قدرة أصل غير ملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد مبلغه الدفتري تكون، عادة، عرضة لعدم التأكد قبل إتاحة الأصل للاستخدام بدرجة أكبر مما هو عليه بعد إتاحته للاستخدام. وبالتالي، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة أن تختبر، على الأقل سنوياً، المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس غير متاح للاستخدام بعد لتحديد الهبوط .

١٢ **عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته، فإنه يجب على المنشأة أن تنظر في المؤشرات التالية كحد أدنى:**

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) هناك مؤشرات يمكن ملاحظتها على أن قيمة الأصل قد انخفضت خلال الفترة بشكل جوهري بأكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

(ب) حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة في البيئة التقنية، أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.

(ج) معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد زادت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وتخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.

(د) المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة أكبر من قيمتها السوقية.

المصادر الداخلية للمعلومات

(هـ) توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه مادياً.

(و) تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، في المدى الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه، أو الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وخطط عدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط استبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود[٢].

(ز) توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، مما كان متوقعاً.

توزيع أرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة

(ح) لاستثمار في منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، يُثبت المستثمر توزيع الأرباح من الاستثمار ويتوفر دليل على أن:

(١) المبلغ الدفتري للاستثمار في القوائم المالية المنفصلة يزيد عن المبالغ الدفترية في القوائم المالية الموحدة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما في ذلك الشهرة ذات الصلة؛ أو

(٢) توزيع الأرباح يزيد عن مجموع الدخل الشامل للمنشأة التابعة، أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة في الفترة التي يتم فيها الإعلان عن توزيع الأرباح.

٢ بمجرد أن يستوفي الأصل الضوابط ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو يكون مضمناً في مجموعة مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، فإنه يستثنى من نطاق هذا المعيار وتتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ «الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة».

١٣ القائمة الواردة في الفقرة ١٢ ليست حصرية. ويمكن أن تكتشف المنشأة مؤشرات أخرى على أن أصلاً قد يكون هبطت قيمته وهذه – أيضاً – ستتطلب من المنشأة أن تحدد مبلغ الأصل الممكن استرداده أو، في حالة الشهرة، إجراء اختبار هبوط القيمة وفقاً للفقرات ٨٠-٩٩.

١٤ الدليل من التقارير الداخلية الذي يشير إلى احتمال هبوط قيمة الأصل يتضمن وجود:

(أ) تدفقات نقدية لاقتناء الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله وصيانته، هي أعلى بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

(ب) صافي تدفقات نقدية فعلية أو ربح أو خسارة تشغيلية متدفقة من الأصل أسوأ بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

(ج انخفاض كبير في صافي تدفقات نقدية مقدرة أو ربح تشغيلي، أو ارتفاع كبير في خسارة مقدرة، متدفقة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل، عندما تُجمع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة للمستقبل.

١٥ كما تمت الإشارة إليه في الفقرة ١٠، يتطلب هذا المعيار أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد أو غير متاح للاستخدام بعد والشهرة لتحديد الهبوط في قيمها، على الأقل سنوياً. وبمعزل عن عندما تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٠، فإن مفهوم الأهمية النسبية ينطبق عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت حسابات سابقة أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر بكثير من مبلغه الدفتري، فلا يلزم المنشأة أن تعيد تقويم المبلغ الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد وقعت أحداث ستزيل ذلك الفرق. وبالمثل، فإن التحليل السابق قد يظهر أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة ١٢.

١٦ وكإيضاح للفقرة ١٥، إذا زادت معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تُجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده من الأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا كان من غير المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للزيادات في معدلات الفائدة قصيرة الأجل أثر ذي أهمية نسبية على معدل الخصم المستخدم لأصل عمره الإنتاجي المتبقي طويل.

(ب) إذا كان من المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك ولكن تحليل الحساسية السابق للمبلغ الممكن استرداده يظهر أنه:

(١) من غير المحتمل أن يكون هناك انخفاض ذي أهمية نسبية في المبلغ الممكن استرداده نظراً لأنه من المرجح – أيضاً – أن تزيد التدفقات النقدية المستقبلية (مثلاً في بعض الحالات، قد تكون المنشأة قادرة على أن تبرهن على أنها تعدل إيراداتها لتعوض عن أي زيادة في معدلات السوق)؛ أو

(٢) من غير المرجح أن يؤدي الانخفاض في المبلغ الممكن استرداده إلى خسارة هبوط ذات أهمية نسبية.

١٧ عندما يوجد مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي، أو طريقة الاستهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية للأصل يلزم أن تتم مراجعتها وتعديلها وفقاً للمعيار المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

١٨ يعرف هذا المعيار المبلغ الممكن استرداده على أنه القيمة العادلة لأصل أو وحدة توليد نقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر. تحدد الفقرات ١٩–٥٧ المتطلبات لقياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد كلٍ من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامه. إذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد، حتى ولو لم يكن هناك سعر معلن في سوق نشطة لأصل مماثل. وبالرغم من ذلك، أحياناً سيكون من غير الممكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد نظراً لأنه ليس هناك أساس لإجراء تقدير يمكن أن يعتمد عليه للسعر الذي ستتم به معاملة منظمة لبيع الأصل بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. في هذه الحالة، يمكن أن تستخدم المنشأة قيمة استخدام الأصل على أنها مبلغ الاصل الممكن استرداده.

٢١ إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن قيمة استخدام الأصل تزيد بقدر ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد على أنها مبلغ الأصل الممكن استرداده. وسيكون، غالباً، هذا هو الحال لأصل محتفظ به للاستبعاد. هذا نظراً لأن قيمة استخدام الأصل المحتفظ به للاستبعاد ستكون مكونة بشكلٍ رئيس من صافي متحصلات الاستبعاد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل إلى حين استبعاده من المرجح أن تكون غير ذات أهمية.

٢٢ يُحدد المبلغ الممكن استرداده من أصل منفرد، ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات من أصول أو مجموعات أصول أخرى. وإذا كان ذلك هو الحال، فيُحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات ٦٥–١٠٣)، إلا إذا كانت:

(أ) القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أكبر من مبلغه الدفتري؛ أو

(ب) قيمة استخدام الأصل يمكن تقديرها على أنها قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد ويمكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد.

٢٣ في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبات معقولة للعمليات الحسابية المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام.

قياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود

٢٤ تتطلب الفقرة ١٠ أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود لتحديد الهبوط في قيمته على أساس سنوي بمقارنة مبلغه الدفتري بمبلغه الممكن استرداده، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أنه قد هبطت قيمته. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي للمبلغ الممكن استرداده من مثل هذا الأصل تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لوحدة توليد النقد بشكلٍ جوهري منذ أحدث حساب تم القيام به للمبلغ الممكن استرداده وذلك إذا كان الأصل غير الملموس لا يولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وأنه بالتالي يتم اختباره لتحديد الهبوط في قيمته على أنه جزء من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها؛

(ب) أسفر أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده عن مبلغ يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل بهامش كبير؛

(ج) ضعف احتمال أن يكون المبلغ الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من المبلغ الدفتري للأصل، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد

٢٥–٢٧ [حُذفت]

٢٨ يتم حسم تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد تم إثباتها على أنها التزامات، عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. من أمثلة هذه التكاليف التكاليف القانونية ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المشابهة وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٩) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد الأصل ليست تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩ أحياناً، سيتطلب استبعاد الأصل أن يتحمل المشتري التزاماً وتكون هناك قيمة عادلة واحدة فقط مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد متاحة لكلٍ من الأصل والالتزام. توضح الفقرة ٧٨ كيفية معالجة مثل هذه الحالات.

قيمة الاستخدام

٣٠ **يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب قيمة استخدام الأصل:**

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل؛

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛

(هـ) العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٣١ يتضمن تقدير قيمة استخدام الأصل الخطوات التالية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية؛

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ العناصر المحددة في الفقرة ٣٠"ب"، و"د"، و"هـ" يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم. ومهما كانت الطريقة التي تطبقها المنشأة لتعكس التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فإن النتيجة يجب أن تكون انعكاساً للقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يوفر الملحق "أ" إرشادات إضافية على استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة استخدام الأصل.

الأساس لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ **يجب على المنشأة عند قياس قيمة الاستخدام:**

(أ) **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمدى الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال المدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. ويجب إعطاء وزن أكبر للدليل الخارجي.**

(ب) **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى أحدث الموازنات /التوقعات المالية المصدقة من قبل الإدارة، ولكن يجب أن تُستثنى أي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة أو خارجة يُتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. ويجب أن تغطي التوقعات المستندة إلى هذه الموازنات/التوقعات فترة خمس سنوات كحد أقصى، ما لم يمكن تبرير فترة أطول.**

(ج) **تقدير توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات عن طريق تعميم التوقعات المستندة إلى الموازنات/التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متراجع للسنوات اللاحقة، ما لم يمكن تبرير معدل متزايد. ولا يجوز أن يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو في المدى الطويل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل، ما لم يمكن تبرير معدل أعلى.**

٣٤ تُقوِّم الإدارة معقولية الافتراضات التي تستند إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية عن طريق فحص أسباب الاختلافات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية. ويجب على الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات التي استندت إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية متسقة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل تأثيرات الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية ذلك مناسباً.

٣٥ لا تتاح، بشكل عام، الموازنات /التوقعات التفصيلية والصريحة والتي يمكن الاعتماد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية تكون مستندة إلى أحدث الموازنات/التوقعات لخمس سنوات كحد اقصى. يمكن أن تستخدم الادارة توقعات تدفقات نقدية مستندة إلى موازنات/توقعات مالية لفترة أطول من خمس سنوات إذا كانت واثقة من أن تلك التوقعات يمكن الاعتماد عليها، وكانت قادرة على أن تبرهن على قدرتها، استنادا إلى الخبرة السابقة، على توقع التدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

٣٦ يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل عن طريق تعميم توقعات التدفقات النقدية المستندة إلى موازنات تقديرية/توقعات مالية باستخدام معدل نمو للسنوات اللاحقة. ويكون هذا المعدل ثابتاً أو متراجعاً مالم تكن الزيادة في المعدل متفقة مع معلومات موضوعية عن أنماط على مدى دورة عمر منتج أو صناعة. وإذا كان مناسباً، فإن معدل النمو يكون صفراً أو سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية، فإنه يُرجح أن يدخل السوق منافسون ويقيدون النمو. بناءً عليه، سوف تجد المنشآت صعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (قل، عشرين عاماً) للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل.

٣٨ عند استخدام معلومات من الموازنات /التوقعات المالية، فعلى المنشأة أن تنظر فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الانتاجي المتبقي للأصل.

مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ **يجب أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**

(أ) **توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛**

(ب) **توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم بالضرورة إنفاقها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى، أو تُخصص على أساس معقول وثابت، بشكل مباشر إلى الأصل؛**

(ج) **صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم الحصول عليها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.**

٤٠ تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم افتراضات متسقة عن زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام. بناءً عليه، عندما يتضمن معدل الخصم أثر زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بشكل اسمي. وعندما يستثني معدل الخصم أثر زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بشكل حقيقي (لكنها تشمل زيادات أو تناقصات السعر المعين المستقبلية).

٤١ تشمل توقعات التدفقات النقدية الخارجة تلك التدفقات لمقابلة الخدمة اليومية للأصل إضافة إلى المصروفات الإضافية المستقبلية التي يمكن عزوها بشكل مباشر أو تخصيصها على أساس معقول وثابت، إلى استخدام الأصل.

٤٢ عندما لا يتضمن المبلغ الدفتري للأصل بعدُ جميع التدفقات النقدية الخارجة التي سيتم إنفاقها قبل أن يصبح جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة يشمل تقديراً لأي تدفقات نقدية خارجة أخرى يتوقع أن يتم إنفاقها قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. فعلى سبيل المثال، هذا هو الحال لمبنى قيد الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يكتمل بعد.

٤٣ ولتجنب احتسابها مرتين، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصل قيد الفحص (على سبيل المثال الأصول المالية مثل المبالغ مستحقة التحصيل)؛

(ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بتعهدات تم إثباتها على أنها التزامات (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين أومعاشات التقاعد أوالمخصصات).

٤٤ **يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الحالية. ولا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة أو الخارجة المتوقع أن تنشأ من:**

(أ) **إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها المنشأة بعد؛ أو**

(ب) **تحسين أو تعزيز أداء الأصل.**

٤٥ نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها للأصل في حالته الحالية، فإن قيمة الاستخدام لا تعكس:

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة أو الوفورات ذات العلاقة في التكلفة (على سبيل المثال التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي تحسن أو تعزز أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ من تلك التدفقات الخارجة.

٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج يُخطط من قبل الإدارة وتتحكم به ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما نطاق الأعمال التي تقوم بها المنشأة أو الطريقة التي تُؤدى بها الأعمال. يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إرشادات توضح متى تكون المنشأة مرتبطة بإعادة هيكلة.

٤٧ عندما تصبح المنشأة مرتبطة بإعادة هيكلة، فإن بعض الأصول يُرجح أن تتأثر بإعادة الهيكلة هذه. وبمجرد أن تصبح المنشأة مرتبطة بإعادة الهيكلة فإن:

(أ) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة بغرض تحديد قيمة الاستخدام تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (استناداً إلى أحدث موازنات / توقعات مالية مصدقة من قبل الإدارة؛

(ب) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لإعادة الهيكلة يتم تضمينها في مخصص إعادة الهيكلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

يوضح المثال التوضيحي ٥ أثر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب قيمة الاستخدام.

٤٨ وإلى حين تتحمل المنشأة تدفقات نقدية خارجة تُحسن أو تُعزز أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتدفق النقدي الخارج (أنظر المثال التوضيحي ٦).

٤٩ تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة الضرورية للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الأصل في حالته الحالية. وعندما تتكون وحدة توليد نقد من أصول لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، جميعها تعد أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن استبدال الأصول التي لها أعمار إنتاجية أقصر يعد جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، عندما يتكون أصل واحد من مكونات لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، فإن استبدال المكونات التي لها أعمار إنتاجية أقصر يعد جزءاً من الخدمة اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عن الأصل.

٥٠ **لا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من أنشطة تمويلية؛ أو

(ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التدفقات النقدية المستقبلية افتراضات تكون متسقة مع الطريقة التي يتم بها تحديد معدل الخصم. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم عده مرتين أو سيتم تجاهله. ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود تؤخذ في الحسبان عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فإن هذه التدفقات النقدية لا تتضمن التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية. وبالمثل، نظراً لأن معدل الخصم يتم تحديده على أساس قبل الضريبة، فإنه يتم - أيضاً -تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس قبل الضريبة.

٥٢ **تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة تتم على أساس تنافس حر بين طرفين على علم، ولديهما رغبة، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد.**

٥٣ تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الانتاجي يتم تحديده بطريقة مماثلة للطريقة التي يتم بها تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، باستثناء أنه، عند تقدير صافي التدفقات النقدية تلك:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وقد اشتغلت تحت ظروف مماثلة لتلك الظروف التي سيتم استخدام الأصل فيها.

(ب) تُعدل المنشأة هذه الأسعار بتأثير كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار نتيجة التضخم العام والزيادات المستقبلية في الأسعار الخاصة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم تستثني تأثير التضخم العام، فالمنشأة - أيضاً - تستثني هذا التأثير من تقدير صافي التدفقات النقدية من الاستبعاد.

٥٣أ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الاستخدام. فالقيمة العادلة تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وبالمقابل، قيمة الاستخدام تعكس آثار العوامل التي قد تكون خاصة بالمنشأة ولا تنطبق على المنشآت عامة. فعلى سبيل المثال، القيمة العادلة لا تعكس أيٍ من العوامل التالية إلى المدى الذي لا تتاح فيه بشكلٍ عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المتحصل عليها من تجميع الأصول (مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في أماكن مختلفة)؛

(ب) التآزر الإيجابي بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية الخاصة بالمالك الحالي للأصل فقط؛

(د) منافع الضريبة أو أعباء الضريبة الخاصة بالمالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة الأجنبية

٥٤ يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها ثم خصمها باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة. تقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب قيمة الاستخدام.

معدل الخصم

٥٥ **يجب أن يكون معدل (معدلات) الخصم هو معدل (معدلات) الخصم قبل الضريبة الذي تنعكس فيه (فيها) تقويمات السوق الحالية لما يلي:**

(أ) القيمة الزمنية للنقود؛

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم لها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ المعدل الذي تنعكس فيه التقديرات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي سيطلبه المستثمرون إذا كانوا سيختارون استثمارا سيولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت وحالة مخاطر تعادل تلك التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل. ويتم تقدير هذا المعدل من المعدل الضمني في المعاملات السوقية الحالية لأصول مماثلة أو من المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال لمنشأة مدرجة لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مماثلة من حيث إمكانيات الخدمة والمخاطر للأصل قيد الفحص. وبالرغم من ذلك، فإن معدل (معدلات) الخصم المستخدمة لقياس قيمة استخدام الأصل لا يجوز أن يعكس المخاطر التي عدلت لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبخلاف ذلك، فإن تأثير بعض الافتراضات سيتم عده مرتين.

٥٧ عندما يكون المعدل الخاص بالأصل ليس متاحاً بشكل مباشر من السوق، فإن المنشأة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. يوفر الملحق أ إرشادات إضافية عن تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

إثبات وقياس خسارة الهبوط

٥٨ تحدد الفقرات ٥٩-٦٤ المتطلبات لإثبات وقياس خسائر الهبوط لأصل منفرد بخلاف الشهرة. إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة تم تناولها في الفقرات ٦٥-١٠٨.

٥٩ **عندما، وفقط عندما، يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من مبلغه الدفتري، فيجب تخفيض المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده. ذلك التخفيض هو خسارة هبوط.**

٦٠ **يجب إثبات خسارة الهبوط فورا ضمن الربح أو الخسارة، مالم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة تقويم وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦). يجب معالجة أي خسارة هبوط لأصل معاد تقويمه على أنها تخفيض إعادة تقويم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

٦١ يتم إثبات خسارة الهبوط لأصل لم يُعاد تقويمه ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط لأصل تمت إعادة تقويمه يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر بالقدر الذي لا تتجاوز فيه خسارة الهبوط المبلغ في فائض إعادة التقويم لذلك الأصل نفسه. مثل خسارة الهبوط هذه لأصل تمت إعادة تقويمه تخفض فائض إعادة التقويم لذلك الأصل.

٦٢ **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط أكبر من المبلغ الدفتري للأصل الذي يتعلق به، فيجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر.**

٦٣ **بعد إثبات خسارة الهبوط، يجب تعديل قسط مصروف الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

٦٤ إذا تم إثبات خسارة هبوط، فإن أي أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة ذات علاقة يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري المعدل للأصل بأساسه الضريبي (انظر المثال التوضيحي ٣).

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ تحدد الفقرات ٦٦-١٠٨ والملحق ج المتطلبات لتحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل وتحديد المبلغ الدفتري وإثبات خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها أصل

٦٦ **عندما يكون هناك مؤشر على احتمال هبوط قيمة الأصل، فإنه يجب تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده. وعندما لا يكون ممكناً تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل).**

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده إذا:

(أ) لم يمكن تقدير قيمة الاستخدام للأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (على سبيل المثال عندما يكون من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل بأنها غير ذات أهمية)؛

(ب) لم يولد الأصل تدفقات نقدية مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى.

في مثل هذه الحالات فإن قيمة الاستخدام والمبلغ الممكن استرداده المبني عليها يمكن تحديدهما -فقط- لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

مثال

منشأة تعدينية تمتلك سكة حديدية خاصة لدعم أنشطتها التعدينية. يمكن بيع السكة الحديدية الخاصة فقط كخردة ولا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى في المنجم.

ليس بالإمكان تقدير المبلغ الممكن استرداده من السكة الحديدية الخاصة، لأنه لا يمكن تحديد قيمة استخدامها ومن المحتمل أن تكون مختلفة عن قيمة الخردة. وبالتالي، فإن المنشأة تقوم بتقدير مبلغ وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها السكة الحديدية، أي المنجم ككل.

٦٨ كما عُرفت في الفقرة ٦، فإن وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى. إن تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل ينطوي على اجتهاد. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده لا يمكن تحديده لأصل بمفرده فإن المنشأة تقوم بتحديد أدنى مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير.

مثال

تقدم شركة حافلات خدمات بموجب عقد مع بلدية يتطلب حدا أدنى من الخدمة على كل خط من خمسة خطوط مستقلة. يمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل مستقل. أحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة.

لأن المنشأة ليس لديها خيار تقليص أي خط حافلات فإن أدنى مستوى من التدفقات النقدية الداخلة القابلة للتحديد والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعات أصول أخرى هو التدفقات النقدية الداخلة المولدة من الخطوط الخمسة مجتمعة. أي أن وحدة توليد النقد لكل خط هي شركة الحافلات ككل.

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة هي تدفقات داخلة لنقد وما يعادل النقد مستلمة من أطراف خارج المنشأة. وفي تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من أصل (أو مجموعة أصول) مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول (أو مجموعات أصول) أخرى، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان العوامل المختلفة بما في ذلك كيفية مراقبة الإدارة لعمليات المنشأة (مثلاً من خلال خطوط الإنتاج، والأعمال، والمواقع الفردية، والمناطق الإقليمية) أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات عن استمرار أو استبعاد أصول المنشأة وعملياتها. يوفر المثال التوضيحي ١ أمثلة على تحديد وحدة توليد نقد.

٧٠ **في حالة وجود سوق نشطة للمنتجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يجب تعيينه على أنه وحدة توليد نقد، حتى ولو كان يتم استخدام بعض أو كل الإنتاج داخلياً. وإذا كانت التدفقات النقدية الداخلة التي يولدها أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير التحويل الداخلي فيجب على المنشأة استخدام أفضل تقديرات الإدارة للسعر(الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في معاملة تتم على أساس تنافس حر في تقدير:**

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد قيمة أصل أو وحدة توليد نقد؛

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لأيٍ أصول أو وحدات توليد نقد أخرى تتأثر بتسعير التحويل الداخلي.

٧١ حتى إذا كان جزء من المنتج أو كل المنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة أصول يستخدم من قبل وحدات أخرى للمنشأة (على سبيل المثال، منتج في مرحلة وسيطة من عملية إنتاج)، فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا كانت المنشأة تستطيع بيع الإنتاج في سوق نشطة. وذلك لأن الأصل أو مجموعة الأصول تستطيع توليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعات أصول أخرى. وعند استخدام المعلومات المستندة إلى الموازنات /التوقعات التي تتعلق بمثل وحدة توليد النقد هذه أو أي أصل آخر أو وحدة توليد نقد أخرى تتأثر بتسعير التحويل الداخلي، فإن المنشأة تعدل هذه المعلومات إذا كانت أسعار التحويل الداخلي لا تعكس أافضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن الحصول عليها في معاملة تتم على أساس تنافس حر.

٧٢ يجب تعيين وحدات توليد النقد بشكلٍ ثابتٍ من فترة لأخرى لنفس الأصل أو نفس أنواع الأصول، ما لم يكن التغيير مبرراً.

٧٣ عندما تقرر المنشأة أن الأصل ينتمي إلى وحدة توليد نقد مختلفة عن تلك التي كان ينتمي إليها في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها أصل قد تغيرت، فإن الفقرة ١٣٠ تتطلب إفصاحات عن وحدة توليد النقد، عندما تُثبت أو تعكس خسارة هبوط لوحدة توليد النقد.

المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد

٧٤ إن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد هو القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أوقيمة استخدامها أيهما أكبر. ولغرض تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد فإن أي إشارة في الفقرات ١٩-٥٧ إلى "أصل" تقرأ على أنها إشارة إلى "وحدة توليد نقد".

٧٥ يجب تحديد المبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد على أساس متسق مع الطريقة التي يتم بها تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد.

٧٦ المبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد:

(أ) يتضمن المبلغ الدفتري لتلك الأصول التي يمكن فقط عزوها بشكل مباشر، أو تخصيصها على أساس معقول وثابت، إلى وحدة توليد النقد وستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد؛

(ب) لا يتضمن المبلغ الدفتري لأي التزام قد تم اثباته، ما لم يكن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد لا يمكن تحديده دون أخذ هذا الالتزام في الحسبان.

هذا نظراً لأن القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامها يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية التي تتعلق بالأصول التي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي قد تم إثباتها (انظر الفقرتين ٢٨ و٤٣).

٧٧ عندما يتم تجميع الأصول لتقويم إمكانية الاسترداد، فمن المهم تضمين جميع الأصول التي تولد أو تستخدم لتوليد تيار التدفقات النقدية الداخلة ذات الصلة في وحدة توليد النقد. بخلاف ذلك، فإن وحدة توليد النقد قد تبدو قابلة للاسترداد بالكامل في حين أنه في الحقيقة قد حدثت خسارة هبوط. وفي بعض الحالات، ورغم أن بعض الأصول تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد، فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة أو أصول الشركة مثل أصول المركز الرئيسي. توضح الفقرات ٨٠-١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول في اختبار وحدة توليد النقد للهبوط.

٧٨ قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان بعض الالتزامات المثبتة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد. وقد يحدث ذلك إذا كان استبعاد وحدة توليد النقد سيتطلب من المشتري تحمل التزام. وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو ثمن بيع أصول وحدة توليد النقد والالتزام معا مطروحا منه تكاليف الاستبعاد. ولإجراء مقارنة مفيدة بين المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد والمبلغ الممكن استرداده منها فإن المبلغ الدفتري للالتزام يخصم عند تحديد كل من قيمة استخدام وحدة توليد النقد ومبلغها الدفتري.

مثال

شركة تقوم بتشغيل منجم في دولة تتطلب القوانين فيها أن يقوم المالك بإعادة الموقع إلى حالته عند الانتهاء من أعمال التعدين. وتشمل تكلفة إعادة الموقع إلى حالته استبدال الغطاء الصخري الذي تجب إزالته قبل بدء أعمال التعدين. وتم إثبات مخصص لتكاليف استبدال الغطاء الصخري بمجرد إزالة الغطاء الصخري. وتم إثبات المبلغ الذي تم تخصيصه على أنه جزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي للمنجم. المبلغ الدفتري لمخصص مقابل تكاليف الإعادة هو ٥٠٠ وحدة عملة [أ] وهو ما يعادل القيمة الحالية لتكاليف الإعادة.

تقوم المنشأة باختبار المنجم لتحديد الهبوط. وحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل. حصلت المنشأة على عروض مختلفة لشراء المنجم بسعر يقارب ٨٠٠ وحدة عملة. ويعكس ذلك السعر حقيقة أن المشتري سيلتزم بإعادة الغطاء الصخري إلى حالته. تكاليف الاستبعاد للمنجم ليست ذات أهمية. وقيمة استخدام المنجم تساوي تقريبا ١٢٠٠ وحدة عملة باستثناء تكاليف إعادة الموقع إلى حالته. المبلغ الدفتري للمنجم هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد هي ٨٠٠ وحدة نقدية. ويأخذ هذا المبلغ في الحسبان تكاليف إعادة الموقع إلى حالته والتي تم بالفعل تكوين مخصص لها. ونتيجة لذلك فإن قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد يتم تحديدها بعد أخذ تكاليف الإعادة في الحسبان وبذلك تقدر بـ ٧٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠ وحدة عملة مطروحًا منها ٥٠٠ وحدة عملة). والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ الدفتري للمنجم (١٠٠٠وحدة عملة) مطروحًا منها المبلغ الدفتري لمخصص تكاليف إعادة الموقع إلى حالته (٥٠٠ وحدة عملة). ولذلك، فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يزيد عن مبلغها الدفتري.

(أ) في هذا المعيار المبالغ النقدية مقومة بوحدات عملة "وحدات عملة".

٧٩ لأسباب عملية فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يتم تحديده أحيانًا بعد الأخذ في الحسبأن الأصول التي ليست جزءًا من وحدة توليد النقد (على سبيل المثال، المبالغ المستحقة من المدينين أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي قد تم إثباتها (على سبيل المثال، المبالغ المستحقة للدائنين ومعاشات التقاعد والمخصصات الأخرى). وفي مثل هذه الحالات فإن المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد تتم زيادته بالمبلغ الدفتري لتلك الأصول وتخفيضه بالمبلغ الدفتري لتلك الالتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد

٨٠ **لغرض اختبار الهبوط، يجب تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال - من تاريخ الاستحواذ - لكل وحدة من وحدات توليد النقد، أو مجموعات وحدات توليد النقد للمنشأة المستحوذة، والتي يتوقع أن تستفيد من تآزر التجميع،**

بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للمنشأة المستحوذ عليها مخصصة لهذه الوحدات أو مجموعات الوحدات. كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب أن:

(أ) تمثل المستوى الأدنى في المنشأة الذي تتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛

(ب) لا تكون أكبر من قطاع تشغيلي كما عُرف بموجب الفقرة ٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية" قبل التجميع.

٨١ الشهرة التي يتم إثباتها في تجميع أعمال تعد أصلاً يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ولا يتم تحديدها بشكل فردي ولا إثباتها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية - بشكل مستقل - عن الأصول أو مجموعات الأصول، وتسهم غالباً في التدفقات النقدية لوحدات توليد نقد متعددة. وفي بعض الأحيان لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير جزافي لوحدات توليد النقد الفردية، ولكن فقط لمجموعات وحدات توليد نقد. ونتيجة لذلك، فإن المستوى الأدنى في المنشأة الذي تتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتكون أحيانًا من عدد من وحدات توليد النقد والتي تتعلق بها الشهرة، ولكن لا يمكن تخصيص الشهرة لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ والملحق ج إلى وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها على أنها - أيضاً - إشارات إلى مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ اختبار الشهرة لتحديد الهبوط في مستوى يعكس الطريقة التي تدير المنشأة بها عملياتها والطريقة التي ترتبط الشهرة طبيعيا بها. وبناءً عليه، فإن تطوير أنظمة تقرير إضافية ليس ضرورياً عادة.

٨٣ قد لا تتوافق وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لغرض اختبار الهبوط مع المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ بتخصيص الشهرة إلى مستويات دنياً نسبيًا لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية فهي ليست مطالبة بالقيام باختبار الهبوط في قيمة الشهرة في نفس المستوى ما لم تقم أيضاً بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ إذا كان التخصيص الأولي للشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال لا يمكن أن يتم قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تجميع الأعمال فإن التخصيص الأولي يتم قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحوذ.

٨٥ بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع أعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية الفترة التي يتم فيها التجميع، فإن المنشأة المستحوذة:

(أ) تحاسب عن التجميع باستخدام تلك القيم المؤقتة؛

(ب) تُثبت أي تعديلات لتلك القيم المؤقتة نتيجة لإكمال المحاسبة الأولية في فترة القياس، والتي سوف لن تزيد عن اثني عشر شهرا من تاريخ الاستحواذ.

في مثل هذه الحالات، قد لا يكون- أيضاً - بالإمكان إكمال التخصيص الأولي للشهرة التي يتم إثباتها في التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها التجميع. وإذا كان ذلك هو الحال فعلى المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣٣.

٨٦ إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد وقامت المنشأة باستبعاد إحدى العمليات في تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يجب أن:

(أ) تُضمَّن في المبلغ الدفتري للعملية عند تحديد المكسب أو الخسارة على الاستبعاد؛

(ب) تُقاس على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء من وحدة توليد النقد المحتفظ به، ما لم تكن المنشأة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة.

مثال

باعت منشأة بمبلغ ١٠٠وحدة عملة عملية كانت جزءً من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. الشهرة المخصصة للوحدة لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا جزافياً. المبلغ الذي يمكن استرداده من ذلك الجزء من وحدة توليد النقد المحتفظ به ٣٠٠ وحدة عملة.

نظراً لأن الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم استبعادها يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة وذلك الجزء من الوحدة المحتفظ به. وبناءً عليه، فإن ٢٥ في المائة من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد يضمن في المبلغ الدفتري للعملية التي قد تم بيعها.

٨٧ **إذا قامت المنشأة بإعادة تنظيم هيكل إعداد تقريرها بطريقة تغير تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي كان قد تم تخصيص شهرة لها، فإنه يجب أن يتم إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة. ويجب أن تُجرى إعادة التخصيص هذه باستخدام مدخل قيمة نسبي مماثل لذلك الذي تم استخدامه عند استبعاد المنشأة لعملية في وحدة توليد نقد، ما لم تكن المنشأة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المعاد تنظيمها.**

مثال

تم تخصيص شهرة في السابق لوحدة توليد نقد "أ". والشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من "أ" إلا جزافياً. يتم تقسيم "أ" ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد هي "ب" و"ج" و"د".

نظراً لأن الشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من "أ"، فيتم إعادة تخصيصها إلى الوحدات "ب" و"ج" و"د" على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة للوحدة "أ" قبل دمج تلك الأجزاء مع "ب" و"ج" و"د".

اختبار وحدات توليد نقد لها شهرة لتحديد الهبوط

٨٨ **كما هو موضح في الفقرة ٨١، عندما تكون الشهرة متعلقة بوحدة توليد نقد ولكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، فإن الوحدة يجب اختبارها لتحديد الهبوط، متى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد تكون هبطت قيمتها، من خلال مقارنة المبلغ الدفتري، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب إثبات اي خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٨٩ عندما تتضمن وحدة توليد النقد الموضحة في الفقرة ٨٨ في مبلغها الدفتري اصلاً غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود أو غير متاح للاستخدام بعد ويمكن اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط فقط كجزء من وحدة توليد النقد، فإن الفقرة ١٠ تتطلب أن يتم اختبار الوحدة - أيضاً - سنوياً لتحديد الهبوط.

٩٠ **يجب اختبار وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط سنوياً، ومتى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد هبطت قيمتها، من خلال مقارنة المبلغ الدفتري، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة. وعندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة يزيد عن المبلغ الدفتري للوحدة، فإن الوحدة والشهرة المخصصة لتلك الوحدة يجب النظر إليهما على أنهما لم تهبط قيمتهما. وعندما يزيد المبلغ الدفتري للوحدة عن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة، فيجب على المنشأة إثبات خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.**

٩١- ٩٥ [حُذفت]

توقيت اختبارات الهبوط

٩٦ **يمكن إجراء اختبار الهبوط السنوي لوحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها في أي وقت خلال فترة سنوية، شريطة أن يتم الاختبار في الوقت نفسه من كل سنة. وقد يتم إجراء اختبار لوحدات توليد نقد مختلفة لتحديد الهبوط في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان بعض أو كل الشهرة المخصصة لوحدة توليد نقد قد تم الاستحواذ عليه في تجميع أعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فيجب اختبار تلك الوحدة لتحديد الهبوط قبل انتهاء الفترة السنوية الحالية.**

٩٧ **إذا كانت الأصول التي تشكل وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في الوقت نفسه الذي يتم فيه اختبار الوحدة التي تضم الشهرة، فإنه يجب اختبارها لتحديد الهبوط قبل الوحدة التي تضم الشهرة. وبالمثل، إذا كانت وحدات توليد النقد التي تشكل مجموعة من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في الوقت نفسه مع مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة، فإن الوحدات الفردية يجب اختبارها لتحديد الهبوط قبل مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة.**

٩٨ في وقت اختبار وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط، قد يكون هناك مؤشر على هبوط في قيمة أصل في الوحدة التي تتضمن الشهرة. في مثل هذه الحالات فإن المنشأة تقوم باختبار الأصل لتحديد الهبوط أولاً، وتقوم بإثبات أي خسارة من الهبوط لذلك الأصل قبل اختبار وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة لتحديد الهبوط. وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على هبوط قيمة وحدة توليد نقد في مجموعة وحدات تتضمن الشهرة. في مثل هذه الحالات، فإن المنشأة تختبر الوحدة المولدة للنقد لتحديد الهبوط اولاً، وتُثبت أي خسارة هبوط لتلك الوحدة، قبل أن تختبر مجموعة الوحدات التي تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط.

٩٩ **يمكن استخدام أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط التالية:**

(أ) أن تكون الأصول والالتزامات المكونة للوحدة لم يحدث فيها تغير كبير منذ تم القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده؛

(ب) أن أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده قد نتج عنه مبلغ يزيد عن المبلغ الدفتري للوحدة بهامش جوهري؛

(ج) أنه استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده فإن احتمال تحديد ان يكون المبلغ الممكن استرداده حاليا أقل من المبلغ الدفتري الحالي للوحدة هو احتمال بعيد.

أصول الشركة

١٠٠ تتضمن أصول الشركة مجموعات أصول أو أصول أقسام مثل مبنى المركز الرئيس أو مبنى قسم للمنشأة، أو جهاز معالجة بيانات إلكترونية أو مركز أبحاث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل مستوف للتعريف المحدد في هذا المعيار لأصول الشركة لوحدة توليد نقد بعينها. والخصائص المميزة لأصول الشركة هي أنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة عن تدفقات الأصول أو مجموعات الأصول الاخرى ولا يمكن أن يُعزى مبلغها الدفتري إلى وحدة توليد النقد قيد الفحص.

١٠١ نظراً لأن أصول الشركة لا تولد تدفقات نقدية داخلة منفصلة، فإن المبلغ الممكن استرداده من أصل شركة بمفرده لا يمكن تحديده إلا إذا قررت الإدارة استبعاد الأصل. ونتيجة لذلك فإذا كان هناك مؤشر على احتمال هبوط في قيمة أصل شركة فإن المبلغ الممكن استرداده يتم تحديده للوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي ينتمي إليها أصل الشركة وتتم مقارنته بالمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد او مجموعة وحدات توليد النقد هذه. يتم إثبات أي خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٢ عند اختبار وحدة توليد نقد لتحديد الهبوط، يجب على المنشأة تحديد جميع أصول الشركة التي تتعلق بوحدة توليد النقد قيد الفحص. وإذا كان جزءً من المبلغ الدفتري لأصل شركة:

(أ) يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، بما في ذلك جزء المبلغ الدفتري لأصل الشركة الذي تم تخصيصه للوحدة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب أن يتم إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

(ب) لا يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن:

(١) تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، باستثناء أصل الشركة، مع المبلغ الممكن استرداده منها وإثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤؛

(٢) تعين أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تتضمن وحدة توليد النقد قيد الفحص والتي يمكن أن يخصص لها جزء من المبلغ الدفتري لأصل الشركة على اساس معقول وثابت؛

(٣) تقارن المبلغ الدفتري لمجموعة وحدات توليد النقد تلك، بما في ذلك جزء المبلغ الدفتري لأصل الشركة المخصص لمجموعة الوحدات، مع المبلغ الممكن استرداده من مجموعة الوحدات. ويجب إثبات أي خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يوضح المثال التوضيحي ٨ تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد

١٠٤ يجب أن يتم إثبات خسار هبوط لوحدة توليد نقد (أصغر مجموعة من وحدات توليد نقد تم تخصيص شهرة أو أصل شركة لها) عندما، وفقط عندما، يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (أو مجموعة الوحدات) أقل من المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات). ويجب أن يتم تخصيص خسارة الهبوط لتخفيض المبلغ الدفتري لأصول الوحدة (أو مجموعة الوحدات) حسب الترتيب الاتي:

(أ) أولاً، لتخفيض المبلغ الدفتري لأي شهرة تم تخصيصها لوحدة (أو مجموعة وحدات) توليد النقد؛

(ب) ثم، للأصول الاخرى للوحدة (أو مجموعة الوحدات) بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة (مجموعة الوحدات).

ويجب أن تعامل هذه التخفيضات في المبالغ الدفترية على أنها خسائر هبوط قيمة أصول فردية ويتم إثباتها وفقاً للفقرة ٦٠.

١٠٥ عند تخصيص خسارة هبوط وفقاً للفقرة ١٠٤، لا يجوز للمنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل إلى ما دون القيمة الأعلى من بين القيم التالية:

(أ) قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد (إذا كانت قابلة للقياس)؛

(ب) قيمة استخدامه (إذا كانت قابلة للتحديد)؛

(ج) صفر.

يجب أن يتم تخصيص مبلغ خسارة الهبوط بالتناسب للأصول الأخرى في الوحدة (مجموعة الوحدات)، والذي كان خلاف ذلك سيتم تخصيصه للأصل.

١٠٦ عندما لا يكون من الممكن عملياً تقدير المبلغ الممكن استرداده من كل أصل بمفرده لوحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب تخصيصا جزافياً لخسارة الهبوط بين أصول تلك الوحدة، بخلاف الشهرة، نظراً لأن جميع أصول وحدة توليد النقد تعمل سويًا.

١٠٧ إذا كان المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده لا يمكن تحديده (انظر الفقرة ٦٧):

(أ) يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا كان مبلغه الدفتري أكبر من قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥، أيهما أكبر؛

(ب) لا يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا لم يحدث هبوط في قيمة وحدة توليد النقد ذات العلاقة. وينطبق ذلك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغه الدفتري.

مثال

ماكينة تعرضت لتلف مادي ولكنها لا تزال تعمل، رغم أنها لا تعمل كما كانت تعمل قبل أن تتعرض للتلف. إن القيمة العادلة للماكينة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري. والماكينة لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة. وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تتضمن الماكينة وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الماكينة. يُظهر المبلغ الممكن استرداده من خط الانتاج أن خط الإنتاج ككل لم تهبط قيمته.

إفتراض ١: الموازنات / التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس تعهداً من الإدارة باستبدال الماكينة.

ولا يمكن تقدير المبلغ الممكن استرداده من الماكينة بمفردها نظراً لأن قيمة استخدام الماكينة:

(أ) قد تختلف عن قيمتها العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد؛

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (خط الإنتاج)

لم تهبط قيمة خط الإنتاج. بناءً عليه، لا يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة. ومع ذلك، فإن المنشأة قد تحتاج إلى إعادة تقويم فترة الاستهلاك أو طريقة الاستهلاك للماكينة. وربما يكون مطلوبا فترة استهلاك أقصر أو طريقة استهلاك أسرع لتعكس العمر الإنتاجي المتبقي للماكينة أو النمط الذي يتوقع أن تستهلك به المنافع الاقتصادية من قبل المنشأة.

افتراض ٢: الموازنات/ التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة تعكس تعهدا من الإدارة باستبدال الماكينة وبيعها في المستقبل القريب. والتدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للماكينة إلى حين استبعادها تُقدر ب أنها غير ذات أهمية.

يمكن تقدير قيمة استخدام الماكينة على أنها قريبة من قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد. بناءً عليه، فإن المبلغ الممكن استرداده من الماكينة يمكن تحديده ولا يتم النظر إلى وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (اي خط الانتاج). ونظراً لأن القيمة العادلة للماكينة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري، فإنه يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة.

١٠٨ **بعد أن يكون قد تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٠٤ و١٠٥، يجب إثبات التزام مقابل أي مبلغ متبقي من خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد عندما، وفقط عندما، يكون ذلك مطلوبًا بموجب معيار دولي آخر للتقرير المالي.**

عكس خسارة الهبوط

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠-١١٦ المتطلبات لعكس خسارة هبوط تم إثباتها لأصل أو وحدة توليد نقد في فترات سابقة. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل": ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. وقد تم تحديد متطلبات إضافية للأصل المنفرد في الفقرات ١١٧-١٢١، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين ١٢٢ و١٢٣ وللشهرة في الفقرتين ١٢٤ و١٢٥.

١١٠ **يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل فترة تقرير بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على المنشأة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من الأصل.**

١١١ **عند تقويم ما إذا كان هناك اي مؤشر على أن خسارة هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، فإنه يجب على المنشأة ان تأخذ في الحسبأن، كحد أدنى، المؤشرات التالية:**

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) **هناك مؤشرات يمكن ملاحظتها على أن قيمة الأصل قد ازدادت بشكل جوهري خلال الفترة.**

(ب) **حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على المنشأة في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.**

(ج) **معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد انخفضت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الانخفاضات على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وتزيد المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.**

المصادر الداخلية للمعلومات

(د) **حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على المنشأة في المدى الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه أو الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتشمل هذه التغيرات التكاليف التي تم تحملها خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.**

(هـ) **يتوفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل هو أفضل، أو سيكون أفضل، مما كان متوقعاً.**

١١٢ تعكس مؤشــرات الانخفاض المحتمل في خسارة الهبوط الواردة في الفقرة ١١١ بشكل رئيس المؤشرات لخسارة هبوط محتملة في الفقرة ١٢.

١١٣ عندما يكون هناك مؤشر على أن خسارة هبوط تم إثباتها لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو قد تكون انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي وطريقة الاستهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية قد يلزم أن تُنقح وتُعدل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي المنطبق على الأصل، حتى ولو لم يتم عكس خسارة هبوط للأصل.

١١٤ **يجب عكس خسارة هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة عندما، وفقط عندما، يكون هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط تم إثباتها. وعندما يكون هذا هو الحال، فتجب، باستثناء ماهو موضح في الفقرة ١١٧، زيادة المبلغ الدفتري للأصل إلى مبلغه الممكن استرداده. تلك الزيادة هي عكس خسارة الهبوط.**

١١٥ يُظهر عكس خسارة الهبوط زيادة في الخدمة المقدرة المحتملة للأصل، إما من الاستخدام أو من البيع، منذ التاريخ الذي قامت فيه المنشأة في آخر مرة بإثبات خسارة هبوط لذلك الأصل. تتطلب الفقرة ١٣٠ من المنشأة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في الزيادة في الخدمة المقدرة المحتملة. تشمل أمثلة التغييرات في التقديرات:

(أ) تغييراً في الأساس للمبلغ الممكن استرداده (أي ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام)؛ أو

(ب) إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى قيمة الاستخدام، تغييراً في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في معدل الخصم؛ أو

(ج) إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، تغيراً في تقدير مكونات القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد.

١١٦ قد تصبح قيمة استخدام الأصل أكبر من مبلغ الأصل الدفتري فقط نظراً لان القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة تزداد كلما أصبحت تلك التدفقات أقرب. بناءً عليه، فإن خسارة الهبوط لا يتم عكسها فقط بسبب مرور الوقت (يسمى في بعض الأحيان "تفكيك" الخصم)، حتى ولو أصبح المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر من مبلغه الدفتري.

عكس خسارة هبوط لأصل منفرد

١١٧ المبلغ الدفتري بعد الزيادة التي تُعزى إلى عكس خسارة هبوط لأصل خلاف الشهرة يجب ألا يزيد عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

١١٨ أي زيادة في المبلغ الدفتري لأصل خلاف الشهرة عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة تعد إعادة تقويم. وفي المحاسبة عن مثل إعادة التقويم هذه فإن المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي الذي ينطبق على الأصل.

١١٩ يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل خلاف الشهرة فورا ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه وفقاً لمعيار دولي آخر للتقرير المالي (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي ١٦). ويجب معالجة أي عكس لخسارة هبوط لأصل تمت إعادة تقويمه على أنه زيادة من إعادة التقويم وفقاً لذلك المعيار الدولي الآخر للتقرير المالي.

١٢٠ يتم إثبات عكس خسارة هبوط لأصل تمت إعادة تقويمه ضمن الدخل الشامل الآخر، وهي تزيد فائض إعادة التقويم لذلك الأصل. وبالرغم من ذلك، وبقدر ما يكون قد تم في السابق إثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة لنفس الأصل الذي تمت إعادة تقويمه، فإن عكس خسارة الهبوط تلك يتم - أيضاً - إثباتها ضمن الربح أو الخسارة.

١٢١ بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، يجب تعديل قسط الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحًا منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد

١٢٢ يجب أن يخصص عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد لأصول الوحدة - باستثناء الشهرة - بالتناسب مع المبالغ الدفترية لتلك الأصول. وتجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ الدفترية على أنها عكس لخسائر الهبوط للأصول المنفردة وإثباتها وفقاً للفقرة ١١٩.

١٢٣ **عند تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد وفقاً للفقرة ١٢٢، لا يجوز زيادة المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الأقل مما يلي:**

(أ) المبلغ الممكن استرداده منه (إذا كان قابلاً للتحديد)؛

(ب) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في الفترات السابقة.

يجب تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط، الذي كان خلافا لذلك سيتم تخصيصه على الأصل، بالتناسب على الأصول الأخرى في الوحدة، باستثناء الشهرة.

عكس خسارة هبوط للشهرة

١٢٤ **خسارة الهبوط المثبتة للشهرة لا يجوز عكسها في فترة لاحقة.**

١٢٥ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" إثبات الشهرة المتولدة داخليًا. أي زيادة في المبلغ الممكن استرداده من الشهرة في الفترات التي تلي إثبات خسارة هبوط لتلك الشهرة، من المرجح أن تكون زيادة في الشهرة المتولدة داخلياً بدلاً من كونها عكساً لخسارة هبوط مثبتة للشهرة المقتناة.

الإفصاح

١٢٦ **يجب على المنشأة الافصاح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول:**

(أ) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم إدراج خسائر الهبوط تلك فيه.

(ب) مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم عكس خسائر الهبوط تلك فيه.

(ج) مبلغ خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

(د) مبلغ عكس خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

١٢٧ فئة الأصول هي مجموعة أصول متشابهة من حيث طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة.

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة المبلغ الدفتري للعقارات، والآلات والمعدات، في بداية ونهاية الفترة، وفقاً لما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

١٢٩ **يجب على المنشأة التي تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨ الإفصاح عما يلي لكل قطاع يجب إعداد تقرير عنه:**

(أ) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

(ب) مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

١٣٠ يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لأصل منفرد (بما في ذلك الشهرة)، أو وحدة توليد نقد تم إثبات أو عكس خسارة هبوط لها خلال الفترة:

(أ) الأحدث والظروف التي أدت إلى إثبات أوعكس خسارة الهبوط.

(ب) مبلغ خسارة الهبوط الذي تم إثباته أو عكسه.

(ج) لأصل منفرد:

(١) طبيعة الأصل؛

(٢) إذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨، القطاع الذي يجب تقديم تقرير عنه الذي ينتمي إليه الأصل.

(د) لوحدة توليد نقد:

(١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل: ما إذا كانت خط إنتاج، أو آلات، أو عملية تجارية، أو منطقة جغرافية، أو قطاعاً يجب اعداد تقرير عنه كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي ٨)؛

(٢) مبلغ خسارة الهبوط التي تم إثباتها أو عكسها حسب فئات الأصول و، إذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٨، حسب القطاع الذي يجب إعداد تقرير عنه؛

(٣) إذا كان تجميع الأصول في فئات لتحديد وحدة توليد النقد قد تغير منذ التقدير السابق للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد (إن وجد)، وصف للطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بها تعيين وحدة توليد النقد.

(هـ) المبلغ الممكن استرداده للأصل (وحدة توليد النقد) وما إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل (من وحدة توليد النقد) هو قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه.

(و) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية:

(١) مستوى تسلسل القيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة للأصل (وحدة توليد النقد) بأكملها (دون الأخذ في الحسبأن ما إذا كانت "تكاليف الاستبعاد" يمكن ملاحظتها)؛

(٢) لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، وصف لطريقة (طرق) التقويم المستخدمة في قياس القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. وإذا كان هناك تغيير في طريقة التقويم، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك التغيير وسبب (أسباب) إجراء التغيير؛

(٣) لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. والافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل (وحدة توليد النقد) أكثر حساسية لها. ويجب على المنشأة – أيضاً – أن تفصح عن معدل (معدلات) الخصم المستخدم في القياس الحالي والقياس السابق عندما تكون القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد قد تم قياسها باستخدام أحد طرق القيمة الحالية.

(ز) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو قيمة الاستخدام، معدل (معدلات) الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) لقيمة الاستخدام.

١٣١ **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية عن مجموع خسائر الهبوط وعن مجموع عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها خلال الفترة والتي لم يتم الإفصاح عن أي معلومات عنها وفقاً للفقرة ١٣٠.**

(أ) الفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط والفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بعكس خسائر الهبوط.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط هذه.

١٣٢ تُشجع المنشأة على أن تفصح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة ١٣٤ تتطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات عن التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد عندما يتم تضمين شهرة أو أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود في المبلغ الدفتري لتلك الوحدة.

١٣٣ إذا لم يكن، وفقاً للفقرة ٨٤، قد تم في نهاية الفترة تخصيص أي جزء من الشهرة المقتناة ضمن تجميع أعمال خلال الفترة إلى وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) فيجب الإفصاح عن المبلغ الذي لم يتم تخصيصه جنبا إلى جنب مع أسباب بقاء ذلك المبلغ دون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من وحدات توليد النقد التي تتضمن شهرة أو أصولاً غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة

١٣٤ **يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ)-(و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) والتي يكون المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة.**

(أ) المبلغ الدفتري للشهرة الذي تم تخصيصه للوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه للوحدة مجموعة الوحدات).

(ج) الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد)

(د) إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى قيمة الاستخدام:

(١) كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في توقعاتها للتدفقات النقدية للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/ التوقعات. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(٢) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة (القيم) التي تم تعيينها لكل افتراض رئيس سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، متفقة مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(٣) الفترة التي توقعت الإدارة على مداها التدفقات النقدية بناءً على الموازنات/التوقعات التي تمت المصادقة عليها من قبل الإدارة، وعند استخدام فترة اطول من خمس سنوات لوحدة توليد نقد (مجموعة وحدات)، توضيح لماذا تكون تلك الفترة الاطول مبررة.

(٤) معدل النمو المستخدم في استنباط توقعات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات /التوقعات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يزيد عن متوسط معدل النمو طويل الاجل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي تكون الوحدة (مجموعة الوحدات) موجهة لها.

(٥) معدل (معدلات) الخصم المستخدم لاستنباط توقعات التدفقات النقدية

(هـ) عندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، طريقة(طرق) التقويم المستخدم في قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد. والمنشأة غير مطالبة بأن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. وإذا لم يتم قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد باستخدام السعر المعلن لوحدة (مجموعة وحدات) مماثلة، فيجب على المنشأة اأن تفصح عن المعلومات التالية:

(١) كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(٢) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة (أو القيم) التي تم تعيينها لكل افتراض رئيس وما إذا كانت تلك القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(٢أ) مستوى تسلسل القيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣) الذي يتم فيه تصنيف قياس فئة القيمة العادلة بأكملها (دون أخذ إمكانية ملاحظة تكاليف الاستبعاد في الحسبان).

(٢ب) عندما يكون هناك تغييرا في طريقة التقويم، التغيير وسبب (أسباب) إجراء التغيير.

إذا تم قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد باستخدام توقعات التدفقات النقدية المخصومة، فيجب على المنشأة اأن تفصح عن المعلومات التالية:

(٣) الفترة التي على مداها توقعت الإدارة التدفقات النقدية.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستنباط توقعات التدفقات النقدية.

(٥) معدل (معدلات) الخصم المستخدم لاستنباط توقعات التدفقات النقدية.

(و) إذا كان تغيرا محتمل بشكل معقول في افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) سوف يتسبب في زيادة المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات) عن مبلغها الممكن استرداده:

(١) المبلغ الذي يزيد به المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) عن مبلغها الدفتري.

(٢) القيمة التي تم تعيينها للافتراض الرئيس.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة االتي تم تعينها للافتراض الرئيس، بعد إدراج أي آثار مترتبة على ذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) مساويا لمبلغها الدفتري.

١٣٥ **إذا كان قد تم تخصيص بعض أو كل المبلغ الدفتري لشهرة أو أصول غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محددوة عبر وحدات (مجموعات وحدات) توليد نقد متعددة، وكان المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) ليس كبيرا بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). إضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ الممكن استردادها لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) تستند إلى نفس الافتراض أو الافتراضات الرئيسة وكان مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة المخصص لها كبيرا بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة، فعلى المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا إلى جنب مع:**

(أ) مجموع المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ب) مجموع المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ج) وصف للافتراض (الافتراضات) الرئيس.

(د) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة(القيم) التي تم تعيينها للافتراض(الافتراضات) الرئيس سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، تتفق مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(هـ) إذا كان تغيير محتمل بشكل معقول في الافتراض(الافتراضات) الرئيس سوف يتسبب في أن يزيد مجموع المبالغ الدفترية للوحدات (مجموعات الوحدات) عن مبالغها الممكن استردادها:

(١) المبلغ الذي يزيد به مجموع المبلغ الممكن استرداده من الوحدات (مجموعات الوحدات) عن مجموع مبالغها الدفترية.

(٢) القيمة (القيم) التي تم تعيينها للافتراض (الافتراضات) الرئيس.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة (القيم) االتي تم تعيينها للافتراض(الافتراضات) الرئيس، بعد إدراج أي آثار ناتجة عن التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح مجموع المبالغ الممكن استردادها للوحدات(مجموعات الوحدات) مساويا لمجموع مبالغها الدفترية.

١٣٦ يمكن، وفقاً للفقرة ٢٤ أو ٩٩ ترحيل أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) واستخدامها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية شريطة استيفاء الضوابط المحددة. وعندما تكون هذه هي الحال فإن المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم إدراجها في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٣٤ و١٣٥ تتعلق بالعملية الحسابية المرحلة للمبلغ الممكن استرداده.

١٣٧ يوضح المثال التوضيحي ٩ الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٣٤ و١٣٥.

أحكام التحول وتاريخ السريان

١٣٨ [حُذفت]

١٣٩ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على:

(أ) الشهرة والأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ويكون تاريخ الاتفاق المتعلق بها في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده؛

(ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده.

١٤٠ تُشجع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٩ بتطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تواريخ السريان المحددة في الفقرة ١٣٩. وبالرغم من ذلك، إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ السريان تلك، فيجب عليها - أيضاً - أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما نُقح في ٢٠٠٤) في الوقت نفسه.

١٤٠أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (كما نُقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة إلى ذلك فقد عدل المعيار الفقرات ٦١، و١٢٠، و١٢٦، و١٢٩. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (كما نُقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

١٤٠ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (كما نُقح في ٢٠٠٨) الفقرات ٦٥، و٨١، و٨٥، و١٣٩، وحذف الفقرات ٩١–٩٥ و١٣٨ وأضاف الملحق (ج). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣ (كما نُقح في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فيجب – أيضاً – تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

١٤٠ج عُدلت الفقرة ١٣٤(هـ) بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٩. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت منشأة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤٠د أضاف "تكلفة الاستثمار في منشأة تابعة، أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو منشأة زميلة (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧) المُصدر في مايو ٢٠٠٨، الفقرة ١٢(ح). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات ذات العلاقة الواردة في الفقرات ٤ و٣٨أ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ على فترة أبكر، فيجب عليها تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ١٢(ح) في الوقت نفسه.

١٤٠هـ عدَّل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في ابريل ٢٠٠٩ الفقرة ٨٠(ب). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أوبعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤٠و [حُذفت]

١٤٠ز [حُذفت]

١٤٠ح عدَّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ المُصدرين في مايو٢٠١١، الفقرة ٤، والعنوان أعلى الفقرة ١٢(ح) والفقرة ١٢(ح). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند ما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٤٠ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو٢٠١١، الفقرات ٥، و٦، و١٢، و٢٠، و٢٢، و٢٨، و٧٨، و١٠٥، و١١١، و١٣٠، وحذف الفقرات ٢٥–٢٧ وأضاف الفقرة ٥٣أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٤٠ي في مايو ٢٠١٣ تم تعديل الفقرتين ١٣٠ و١٣٤ والعنوان أعلى الفقرة ١٣٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. ولا يجوز للمنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات (بما في ذلك فترات المقارنة) التي لا تقوم فيها – أيضاً – بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٤٠ك [حُذفت]

١٤٠ل عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٢. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٤٠م عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢، و٤، و٥ وحذف الفقرات ١٤٠و، و١٤٠ز، و١٤٠ك. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (المُصدر في ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (المُصدر في ١٩٩٨).

الملحق أ

استخدام طرق القيمة الحالية لقياس قيمة الاستخدام

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار. فهو يقدم إرشاداً على استخدام طرق القيمة الحالية في قياس قيمة الاستخدام. ورغم أن الإرشاد يستخدم مصطلح 'الأصول'، فإنه ينطبق بنفس القدر على مجموعة أصول تشكل وحدة توليد نقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

أ١ توضح العناصر التالية مجتمعة الفوارق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل؛

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛

(هـ) العوامل الأخرى، التي لا يمكن تحديدها أحياناً، (مثل ضعف السيولة) التي سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

أ٢ يقابل هذا الملحق بين مدخلين لحساب القيمة الحالية، أي منهما يمكن استخدامه لتقدير قيمة استخدام الأصل، تبعاً للظروف. ففي ظل المدخل "التقليدي"، فإن التعديلات للعوامل (ب)-(هـ) الموضحة في الفقرة أ١ مدرجة في معدل الخصم. وفي ظل مدخل "التدفق النقدي المتوقع" فإن العوامل (ب)، و(د) و(هـ) تتسبب في تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة مقابل المخاطر. وأياً كان المدخل الذي تتبناه المنشأة ليعكس التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية، فإن الناتج ينبغي أن يكون عاكساً للقيمة الحالية للتدفقات النقدية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة.

مبادئ عامة

أ٣ سوف تختلف الطرق المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة من حالة إلى أخرى تبعاً للظروف المحيطة بالأصل المعني. وبالرغم من ذلك فإن المبادئ العامة التالية هي التي تحكم أي استخدام لطرق القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تعكس معدلات الفائدة التي تستخدم لخصم التدفقات النقدية الافتراضات التي تتفق مع تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المقدرة. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين أو تجاهله. على سبيل المثال، معدل خصم بنسبة ١٢ في المائة قد يتم تطبيقه على تدفقات نقدية تعاقدية من قرض مستحق التحصيل. ذلك المعدل يعكس التوقعات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية لقروض ذات خصائص معينة. لا يجوز أن يتم استخدام ذلك المعدل نفسه لخصم تدفقات نقدية متوقعة نظراً لان تلك التدفقات النقدية تعكس بالفعل الافتراضات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية.

(ب) ينبغي أن تكون التدفقات النقدية التي يتم تقديرها ومعدلات الخصم خالية من كل من التحيز والعوامل التي لا علاقة لها بالأصل المعني. على سبيل المثال، إظهار صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها عن عمد لتعزيز الربحية المستقبلية الظاهرية لأصل يدخل التحيز في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم سلسلة النتائج الممكنة بدلاً من أن تعكس مبلغاً واحداًهو الأكثر ترجيحا، أو هو أدنى مبلغ ممكن أو هوأقصى مبلغ ممكن.

المدخل التقليدي ومدخل التدفقات النقدية المتوقعة للقيمة الحالية

المدخل التقليدي

أ٤ لقد استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية، تقليدياً، مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة ومعدل خصم واحد، عادة يوصف على أنه "المعدل المتناسب مع المخاطر". وفي الواقع، المدخل التقليدي يفترض أن معدل الخصم الواحد المتعارف عليه يمكن أن يستوعب جميع التوقعات عن التدفقات النقدية المستقبلية وعلاوة المخاطر المناسبة. وبناءً عليه، فإن المدخل التقليدي يضع جل التركيز على اختيار معدل الخصم.

أ٥ في بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها ملاحظة أصول قابلة للمقارنة في السوق، يكون المدخل التقليدي سهل التطبيق نسبيا. وللأصول التي لها تدفقات نقدية تعاقدية، فإنه يتفق مع النمط الذي فيه يصف المشاركون في السوق الأصول، كما في حالة "سند بفائدة ١٢ في المائة"

أ٦ وبالرغم من ذلك، فإن المدخل التقليدي قد لا يعالج بشكل مناسب بعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي ليس لأحد بنودها سوق أو لا يوجد له بند قابل للمقارنة. يتطلب البحث الصحيح عن 'معدل يتناسب مع المخاطر' تحليلاً لبندين على الأقل – أصل موجود في السوق وله معدل فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب استنتاج معدل الخصم المناسب للتدفقات النقدية التي يتم قياسها من معدل الفائدة الملحوظ في ذلك الأصل الآخر. وللوصول لذلك الاستنتاج، يجب أن تكون خصائص التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لخصائص الأصل الذي يتم قياسه. وبناءً عليه، يجب أن يقوم القياس بما يلي:

(أ) يحدد سلسلة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) يحدد أصلاً آخر في السوق يبدو أن له خصائص تدفقات نقدية مشابهة؛

(ج) يقارن سلاسل التدفقات النقدية من البندين لضمان أنها متشابهة (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن إحداهما تدفقات نقدية تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟)؛

(د) يقوّم ما إذا كان هناك عنصراً في أحد البنود غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، هل أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛

(هـ) يقوّم ما إذا كان من المرجح أن تسلك كلتا سلسلتي التدفقات النقدية (أي تتغيران) نمطاً متشابهاً في أحوال اقتصادية متغيرة.

مدخل التدفق النقدي المتوقع

أ٧ مدخل التدفق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فعالية من المدخل التقليدي. ففي تطوير قياس ما، يستخدم مدخل التدفق النقدي المتوقع كل التوقعات عن التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من التدفق النقدي الواحد الأكثر ترجيحاً. على سبيل المثال، قد يكون التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة، أو ٢٠٠ وحدة عملة أو ٣٠٠ وحدة عملة باحتمالات ١٠ في المائة، و٦٠ في المائة و٣٠ في المائة على التوالي. التدفق النقدي المتوقع هو ٢٢٠ وحدة عملة.عليه فإن مدخل التدفق النقدي المتوقع يختلف عن المدخل التقليدي من حيث التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية المعنية وعلى صياغات أكثر صراحة للافتراضات المستخدمة في القياس.

أ٨ يسمح مدخل التدفق النقدي المتوقع– أيضاً – باستخدام طرق القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفق النقدي غير مؤكد. على سبيل المثال، قد يتم الحصول على تدفق نقدي ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة، أو سنتين أو ثلاث سنوات باحتمالات ١٠ في المائة، و٦٠ في المائة و٣٠ في المائة، على التوالي. يُوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

القيمة الحالية لـ ١,٠٠٠ وحدة عملة في عام واحد عند ٥٪	٩٥٢,٣٨ وحدة عملة	
احتمال	١٠,٠٠٪	٩٥,٢٤ وحدة عملة
القيمة الحالية لـ ١,٠٠٠ وحدة عملة في عامين عند ٥,٢٥٪	٩٠٢,٧٣ وحدة عملة	
احتمال	٦٠,٠٠٪	٥٤١,٦٤ وحدة عملة
القيمة الحالية لـ ١,٠٠٠ وحدة عملة في ٣ أعوام ٥,٥٠٪	٨٥١,٦١ وحدة عملة	
	٣٠,٠٠٪	٢٥٥,٤٨ وحدة عملة
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦ وحدة عملة

أ٩ القيمة الحالية المتوقعة لمبلغ ٨٩٢,٦ وحدة عملة تختلف عن الزعم التقليدي لأفضل تقدير ل ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (بنسبة الاحتمال ٦٠ في المائة). يتطلب الحساب التقليدي للقيمة الحالية المطبق على هذا المثال قراراً عن أي التوقيتات الممكنة تُستخدم للتدفقات النقدية، وتبعاً لذلك، سوف لا تعكس احتمالات التوقيتات الأخرى. وذلك نظراً لأن معدل الخصم في أي حساب تقليدي للقيمة العادلة لا يمكن أن يعكس حالات عدم التأكد في التوقيت.

أ١٠ استخدام الاحتمالات هو عنصر أساس في مدخل التدفق النقدي المتوقع. ويتساءل البعض عما إذا كان تعيين احتمالات لتقديرات على درجة عالية من الذاتية يوحي بدقة أكبر مما هو موجود في الواقع. وبالرغم من ذلك، التطبيق الصحيح للمدخل التقليدي (كما تم توضيحه في الفقرة أ٦) يتطلب التقديرات والذاتية نفسها دون توفير الشفافية الحسابية لمدخل التدفقات النقدية المتوقعة.

أ١١ العديد من التقديرات التي طُورت في الممارسة الحالية تتضمن بشكل غير رسمي عناصر التدفقات النقدية المتوقعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المحاسبين غالباً يواجهون الحاجة لقياس أصل باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة. على سبيل المثال، قد تواجه المحاسب الحالات التالية:

(أ) المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين ٥٠ وحدة عملة و٢٥٠ وحدة عملة، ولكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر ترجيحاً من أي مبلغ آخر. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٥٠ وحدة عملة [(٥٠+٢٥٠)/٢].

(ب) المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين ٥٠ وحدة عملة و٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثرترجيحاً هو ١٠٠ وحدة عملة. وبالرغم من ذلك فإن الاحتمالات المتعلقة بكل مبلغ غير معلومة. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٣٣,٣٣ وحدة عملة [(٥٠+١٠٠+٢٥٠)/٣].

(ج) سيكون المبلغ المقدر ٥٠ وحدة عملة (باحتمال ١٠ في المائة)، ٢٥٠ وحدة نقدية (باحتمال ٣٠ في المائة) أو ١٠٠ وحدة عملة (باحتمال ٦٠ في المائة). استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٤٠ وحدة عملة [(٥٠×٠,١٠) + (٢٥٠×٠,٣٠) + (١٠٠×٠,٦٠)].

في كل حالة، يُرجح أن يوفر التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديراً أفضل لقيمة الاستخدام من المبلغ الأدنى، أو المبلغ الأكثر ترجيحاً، أو المبلغ الأكبر مأخوذاً بمفرده.

أ١٢ يخضع تطبيق مدخل التدفق النقدي المتوقع لقيد التكلفة والمنفعة. في بعض الحالات، قد يكون لمنشأة وصول لبيانات وافرة وقد تكون قادرة على تطوير العديد من سيناريوهات التدفقات النقدية. وفي حالات أخرى، قد تكون المنشأة غير قادرة على تطوير أكثر من صياغات عامة عن تقلب التدفقات النقدية دون تحمل تكلفة كبيرة. يلزم المنشأة الموازنة بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وزيادة إمكانية الاعتماد التي ستحدثها المعلومات في القياس.

أ١٣ يرى البعض أن طرق التدفق النقدي المتوقع غير مناسبة لقياس بند لوحده أو بند له عدد محدود من النتائج الممكنة. وهم يقدمون مثالا لأصل بنتيجتين ممكنتين: احتمال بنسبة ٩٠ في المائة أن يكون التدفق النقدي ١٠ وحدة عملة واحتمال بنسبة ١٠ في المائة أن يكون التدفق النقدي ١,٠٠٠ وحدة عملة. ويلاحظون أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال هو ١٠٩ وحدة عملة وينتقدون تلك النتيجة على أنها لا تمثل أياً من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

أ١٤ تعكس التأكيدات مثل التي تم عرضها أعلاه أساس الخلاف مع الهدف من القياس. فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي سيتم تحملها، فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تنتج تقديراً يمثل بصدق تقدير التكلفة المتوقعة. وبالرغم من ذلك، فإن هذا المعيار معني بقياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل. ومن غير المرجح أن يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل في هذا المثال ١٠ وحدات عملة، حتى لو كان ذلك هو التدفق النقدي الأكثر ترجيحاً. هذا نظراً لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يدرج حالة عدم التأكد للتدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلاً من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. لا توجد منشأة رشيدة ستبيع أصلاً له هذه الخصائص مقابل ١٠وحدات عملة.

معدل الخصم

أ١٥ أياً كان المدخل الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة الاستخدام للأصل، فلا يجوز أن تعكس معدلات الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي يتم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. بخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين.

أ١٦ عندما يكون المعدل الخاص بأصل ما غير متاح مباشرة من السوق، فإن المنشأة تستخدم البدائل لتقدير معدل الخصم. والغرض هو تقدير، بقدر الإمكان، تقويم السوق لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛

(ب) العوامل (ب)، و(د) و(هـ) الموضحة في الفقرة أ١، بالقدر الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية التقديرية.

أ١٧ كنقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، فإن المنشأة قد تأخذ في الحسبأن المعدلات التالية:

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال للمنشأة محدداً باستخدام طرق مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛

(ب) معدل الاقتراض الإضافي للمنشأة؛

(ج) معدلات الاقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨ بالرغم من ذلك، هذه المعدلات يجب تعديلها:

(أ) لتعكس الطريقة التي يقوم بها السوق المخاطر الخاصة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛

(ب) لتستثني المخاطر التي لا علاقة لها بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة.

وينبغي الأخذ في الحسبأن المخاطر مثل مخاطر البلد ومخاطر العملة ومخاطر السعر.

أ١٩ معدل الخصم يكون مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي تكون المنشأة قد مولت بها شراء الأصل، نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

أ٢٠ تتطلب الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو المعدل قبل الضريبة. وبناءً عليه، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو المعدل بعد الضريبة، فإن ذلك الأساس يتم تعديله ليعكس المعدل قبل الضريبة.

أ٢١ تستخدم المنشأة، عادة، معدل خصم واحد لتقدير قيمة استخدام الأصل. وبالرغم من ذلك، تستخدم المنشأة معدلات خصم منفصلة لفترات مستقبلية مختلفة عندما تكون قيمة الاستخدام حساسة للاختلاف في المخاطر لفترات مختلفة أو لهيكل آجال معدلات الفائدة.

الملحق ج

اختبار وحدات توليد النقد المخصصة لها شهرة والحصص غير المسيطرة لتحديد الهبوط في قيمتها

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار

ج١ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (كما نُقح في عام ٢٠٠٨) فإن المنشأة المستحوذة تقوم بإثبات الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ باعتبارها الزيادة في (أ) عن (ب) أدناه:

(أ) مجموع ما يلي:

(١) العوض المحول الذي يتم قياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣، الذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛

(٢) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها الذي يتم قياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣؛

(٣) في تجميع أعمال ينجز على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للحصة في حقوق الملكية التي كانت المنشأة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) صافي مبالغ الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها في تاريخ الاستحواذ مقاسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي٣.

تخصيص الشهرة

ج٢ تتطلب الفقرة ٨٠ من هذا المعيار أن يتم تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال على كل وحدة من وحدات توليد النقد، أو مجموعات توليد النقد، في المنشأة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من التآزر الإيجابي للتجميع، بغض النظر عما إذا كانت أصول أو التزامات أخرى للمنشأة المستحوذ عليها يتم تعيينها لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ومن الممكن تخصيص بعض قوى التآزر الإيجابي الناتجة من تجميع الأعمال إلى وحدة توليد نقد ليس للحصة غير المسيطرة حصة فيها.

الاختبار لتحديد الهبوط

ج٣ ينطوي الاختبار لتحديد الهبوط على مقارنة المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد مع المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد.

ج٤ إذا كانت المنشأة تقوم بقياس الحصص غير المسيطرة على أنها الحصة النسبية للحصص غير المسيطرة في صافي الأصول القابلة للتحديد لمنشأة تابعة في تاريخ الاستحواذ وليس بالقيمة العادلة، فإن الشهرة التي تخص الحصص غير المسيطرة تدرج في المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد المتعلقة بها ولكن لا يتم إثباتها في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة. ونتيجة لذلك، يجب على المنشأة أن تُجمع المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة بحيث يتضمن الشهرة التي تخص الحصص غير المسيطرة. ثم تتم مقارنة هذا المبلغ الدفتري المعدل مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة لتحديد ما إذا كانت وحدة توليد النقد قد هبطت قيمتها.

تخصيص خسائر الهبوط

ج٥ تتطلب الفقرة ١٠٤ أن يتم أولاً تخصيص أي خسارة هبوط يتم تحديدها لتخفيض المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم للأصول الأخرى بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة.

ج٦ إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي نفسها وحدة توليد نقد، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين المنشأة الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج٧ إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي جزء من وحدة توليد نقد أكبر، فإن خسائر الهبوط في قيمة الشهرة يتم تخصيصها لأجزاء وحدة توليد النقد التي لها حصة غير مسيطرة والأجزاء التي ليس لها حصة غير مسيطرة. وينبغي تخصيص خسائر الهبوط على أجزاء وحدة توليد النقد على أساس ما يلي:

(أ) القيم الدفترية النسبية للشهرة للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالشهرة في وحدة توليد النقد؛

(ب) القيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للاجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالأصول القابلة للتحديد في وحدة توليد النقد. ويتم تخصيص أي هبوط مثل هذا على أصول أجزاء كل وحدة بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الجزء.

في تلك الأجزاء التي لها حصة غير مسيطرة، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج٨ إذا كانت خسارة الهبوط التي تخص حصة غير مسيطرة تتعلق بشهرة لم يتم إثباتها في القوائم المالية الموحدة للأم (أنظر الفقرة ج٤)، فإن ذلك الهبوط لا يتم إثباته على أنه خسارة. في مثل هذه الحالات، فقط خسارة الهبوط المتعلقة بالشهرة المخصصة للمنشأة الأم يتم إثباتها على أنها خسارة هبوط في قيمة الشهرة.

ج٩ المثال التوضيحي ٧ يوضح اختبار الهبوط لوحدة توليد نقد غير مملوكة بالكامل لها شهرة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٧

"المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ «المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة» الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٥٥أ) (إضافة) تضاف فقرة بعد الفقرة ٥٥ لاشتراط الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمثل هذه المعلومات لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٥٥أ يجب الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملتزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

(٦٠أ) (إضافة) يوجب المعيار المحاسبة عن الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت باعتبارها تكاليف تمويل. وحيث أن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ لا يلزم بالإفصاح عن مكونات تكاليف التمويل المثبتة في الربح أو الخسارة، فإنه يتم إضافة فقرة لهذا المعيار للإلزام بالإفصاح عن المبلغ المضاف إلى تكاليف التمويل المثبت في الربح أو الخسارة الممثل للزيادة في مبلغ المخصص الناتجة عن مرور الوقت، مع الإفصاح عن القيمة الإسمية للمخصص إذا كانت محددة.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن مكونات تكاليف التمويل والقيمة الاسمية للمخصصات إذا كانت محددة، لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٦٠أ يجب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت المدرج ضمن تكاليف التمويل في الربح أو الخسارة للفترة. ويجب أيضا الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٧

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق ضوابط إثبات وأسس قياس مناسبة على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية ضمن الإيضاحات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١ **يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، باستثناء:**

(أ) **تلك الناشئة عن عقود قيد التنفيذ، إلا إذا كان العقد متوقعاً خسارته؛**

(ب) **[حذفت]**

(ج) **تلك التي يشملها معيار آخر.**

٢ لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

٣ العقود قيد التنفيذ هي العقود التي بموجبها لم ينفذ أي من طرفي العقد أياً من التزاماته أو قد نفذ كلا الطرفين التزاماتهما -بشكل جزئي –وبقدر متساوٍ. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود قيد التنفيذ إلا إذا كانت متوقعاً خسارتها.

٤ [حذفت]

٥ عندما يتعامل معيار آخر مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتم تناول بعض أنواع المخصصات في معايير عن:

(أ) [حذفت]

(ب) ضرائب الدخل (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛

(ج) عقود الإيجار (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الايجار"). وعلى الرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا المعيار لأي عقد إيجار يصبح عقداً متوقعاً خسارته قبل تاريخ بداية عقد الإيجار كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ويتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة، والتي يحاسب عنها وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتي أصبحت عقوداً متوقعاً خسارتها؛

(د) منافع الموظف (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف")؛

(هـ) عقود التأمين (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين") ولكن، ينطبق هذا المعيار على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة للمؤمِّن، بخلاف تلك الناشئة عن التزاماته وحقوقه التعاقدية بموجب عقود تأمين تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤؛

(و) العوض المحتمل لمنشأة مستحوذة ضمن تجميع أعمال (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")؛

(ز) الإيرادات من العقود مع العملاء (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"). ولكن، نظراً لأن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لا يتضمن متطلبات محددة لتناول العقود مع العملاء المتوقع خسارتها أو التي قد أصبحت عقوداً متوقعاً خسارتها، ينطبق هذا المعيار على مثل هذه الحالات.

٦ [حذفت]

٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات غير مؤكدة التوقيت أو المبلغ. في بعض الدول، يستخدم مصطلح 'مخصص' -أيضا – في سياق بنود مثل الاستهلاك، والهبوط في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. تُعد هذه تعديلات للمبالغ الدفترية للأصول ولا يتم تناولها في هذ المعيار.

٨ تحدد معايير أخرى ما إذا كان يتم معالجة النفقات على أنها أصول أو على أنها مصروفات. لا يتم تناول هذه الموضوعات في هذا المعيار. وبناء عليه، فإن هذا المعيار لا يمنع ولا يتطلب رسملة التكاليف المثبتة عندما يتم إنشاء مخصص.

٩ ينطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تستوفي إعادة هيكلة تعريف عملية غير مستمرة، قد تُتطلب إفصاحات إضافية بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

التعريفات

١٠ **تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

المخصص هو التزام في توقيت أو بمبلغ غير مؤكد.

الالتزام هو التزام قائم على المنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، من المتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج لموارد من المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية.

الحدث الملزم هو حدث يُوجِد التزاماً قانونياً أو ضمنياً ينتج عنه ألا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى تسوية ذلك الالتزام.

الالتزام القانوني هو التزام ينشأ عن:

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية)؛ أو

(ب) تشريع؛ أو

(ج) إعمال آخر للقانون.

الالتزام الضمني هو التزام ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما:

(أ) توحي المنشأة للأطراف الأخرى، من واقع نمط ثابت لممارسة سابقة، أو سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد -بشكل كاف- بأنها سوف تقبل مسئوليات معينة؛

(ب) وكنتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعا ساري المفعول من جانب تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تقوم بالوفاء بتلك المسئوليات.

الالتزام المحتمل هو:

(أ) التزام ممكن ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده -فقط- بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي ليست كلها ضمن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) التزام قائم ينشأ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه:

(١) من غير المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف.

الأصل المحتمل هو أصل ممكن ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده -فقط - بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي ليست كلها ضمن سيطرة المنشأة.

العقد المتوقع خسارته هو عقد تتجاوز فيه التكاليف، التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزامات بموجب العقد، المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة برنامج يتم التخطيط له ومراقبته من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية – إما من:

(أ) نطاق الأعمال التي تباشرها المنشأة؛ أو

(ب) الطريقة التي يتم بها تسيير الأعمال.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين والمصروفات المستحقة نظراً لأنه هناك عدم تأكد بشأن توقيت أو مبلغ الإنفاق المستقبلي المطلوب عند التسوية. وفي المقابل:

(أ) المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها وقد تم فوترتها أو الاتفاق عليها رسميا مع المورد؛

(ب) المصروفات المستحقة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها ولكن لم يتم الدفع مقابلها، أو فوترتها أو الاتفاق عليها رسميا مع المورد، وتشمل المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازة المستحق). ورغم أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المصروفات المستحقة، إلا أن عدم التأكد يكون -عادة - أقل بكثير منه للمخصصات.

يتم التقرير -عادة – عن المصروفات المستحقة على أنها جزء من المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين وللآخرين، في حين يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام، تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها تكون غير مؤكدة من حيث توقيتها أو مبلغها. ولكن، داخل هذا المعيار يستخدم مصطلح 'محتمل' للالتزامات والأصول التي لم يتم إثباتها نظراً لأن وجودها سوف يتأكد –فقط – بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي ليست كلها ضمن سيطرة المنشأة. إضافة لذلك، يستخدم مصطلح 'التزام محتمل' للالتزامات التي لا تستوفي ضوابط الإثبات.

١٣ يميز هذا المعيار بين:

(أ) المخصصات - التي يتم إثباتها على أنها التزامات (بافتراض أنه يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه) نظراً لأنها التزامات قائمة ومن المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام؛

(ب) الالتزامات المحتملة - التي لم يتم إثباتها على أنها التزامات نظراً لأنها إما:

(١) التزامات ممكنة، إذ لا يزال يتعين التأكد مما إذا كان على المنشأة التزام قائم يمكن أن يؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو

(٢) التزامات قائمة لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار (نظراً لأنه إما من غير المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه بشكل كاف لمبلغ الالتزام).

الإثبات

المخصصات

١٤ **يجب إثبات مخصص عندما:**

(أ) يكون على المنشأة التزام قائم (قانوني أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام؛

(ج) يمكن إجراء تقدير بطريقة يمكن الاعتماد عليها لمبلغ الالتزام.

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، لا يجوز إثبات مخصص.

الالتزام القائم

١٥ **في حالات نادرة، قد لا يكون واضحا ما إذا كان هناك التزام قائم. وفي هذه الحالات، يُعد حدث سابق أنه ينشئ التزاما قائماً إذا، كان من المرجح أنه، أكثر من أنه لا، يوجد التزام قائم في نهاية فترة التقرير، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة.**

١٦ في جميع الحالات تقريبا سوف يكون واضحا ما إذا كان حدث سابق قد أنشأ التزاما قائماً. وفي حالات نادرة، على سبيل المثال في دعوى قضائية، قد يكون هناك خلاف فيما إذا كانت أحداث معينة قد وقعت أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد نتج عنها التزام قائم. وفي مثل هذه الحالة، تقرر المنشأة ما إذا كان يوجد التزام قائم في نهاية فترة التقرير بالأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة، بما في ذلك، على سبيل المثال، رأي الخبراء. ويتضمن الدليل الذي يؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره أحداث بعد فترة التقرير. وبناءً على مثل هذا الدليل:

(أ) عندما يكون من المرجح أنه، أكثر من أنه لا، يوجد التزام قائم في نهاية فترة التقرير، تثبت المنشأة مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات)؛

(ب) عندما يكون من المرجح أنه لا يوجد التزام قائم في نهاية فترة التقرير، تفصح المنشأة عن التزام محتمل، ما لم تكن إمكانية تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية بعيدة (أنظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ يسمَّى الحدث السابق الذي يؤدي إلى التزام قائم الحدث الملزم. وليكون الحدث حدثا ملزما، فإنه من الضروري ألا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى تسوية الالتزام الذي أوجده الحدث. وتكون هذه هي الحالة -فقط:

(أ) عندما يمكن إنفاذ تسوية الالتزام بموجب القانون؛ أو

(ب) في حالة التزام ضمني، عندما يوِّجِد الحدث (الذي قد يكون تصرفا من المنشأة) توقعات سارية المفعول لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تقوم بالوفاء بالالتزام.

١٨ تتعامل القوائم المالية مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة تقريرها وليس مع مركزها المحتمل في المستقبل. لذلك، لا يتم إثبات مخصص للتكاليف التي يلزم تكبدها للتشغيل في المستقبل. والالتزامات -فقط - التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة هي تلك التي توجد في نهاية فترة التقرير.

١٩ الالتزامات -فقط - التي تنشأ عن أحداث سابقة والموجودة -بشكل مستقل - عن تصرفات المنشأة المستقبلية (أي التسيير المستقبلي لأعمالها) هي التي يتم إثباتها على أنها مخصصات. ومن أمثلة مثل هذه الالتزامات الغرامات أو تكاليف التنظيف مقابل الأضرار البيئية المخالفة للقانون، وكلاهما سيؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية عند التسوية بغض النظر عن التصرفات المستقبلية للمنشأة. وبالمثل، تثبت المنشأة مخصصاً لتكاليف إزالة تجهيزات نفطية أو محطة طاقة نووية بقدر ما تكون المنشأة ملتزمة بإصلاح الضرر الذي تسببت فيه -بالفعل. وفي المقابل، وبسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية، قد تنوي المنشأة أو يلزمها القيام بالإنفاق للتشغيل بطريقة معينة في المستقبل (على سبيل المثال، من خلال تركيب مرشحات دخان في نوع معين من المصانع). ونظراً لأن المنشأة تستطيع تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال تصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال من خلال تغيير طريقة التشغيل الخاصة بها، فليس عليها التزام قائم بذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم إثبات مخصص.

٢٠ ينطوي الالتزام -دائماً - على طرف آخر وهو الذي يُستحق له الالتزام. وبالرغم من ذلك، ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الذي يُستحق له الالتزام -ففي الواقع، يمكن أن يكون الالتزام تجاه العموم بوجه عام. ونظراً لأن الالتزام ينطوي -دائماً - على تعهد لطرف آخر، يترتب على ذلك أن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه التزام ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم يكن قد تم إبلاغ القرار قبل نهاية فترة التقرير إلى أولئك المتأثرين به بطريقة محدده -بشكل كافٍ - لإحداث توقع ساري المفعول لديهم بأن المنشأة سوف تقوم بالوفاء بمسئولياتها.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام على الفور قد يفعل ذلك في تاريخ لاحق، بسبب تغيرات في القانون أو بسبب تصرف (على سبيل المثال، تصريح عام محدد بشكل كاف) من قبل المنشأة ينشأ عنها التزام ضمني. فعلى سبيل المثال، عندما يحدث ضرر بيئي قد لا يكون هناك التزام بعلاج الآثار. ولكن، التسبب في الضرر سوف يصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب قانون جديد أن يتم معالجة الضرر الموجود أو عندما تقبل المنشأة علنا المسئولية عن الإصلاح بطريقة توجِد التزاماً ضمنياً.

٢٢ عندما لا يكون قد تم بعدُ وضع اللمسات الأخيرة لتفاصيل قانون جديد مقترح، فإنه ينشأ التزام -فقط - عندما يكون في حكم المؤكد أن التشريع سيتم سَنَّه بصيغته الحالية. ولغرض هذا المعيار، فإنه يتم معالجة مثل هذا الالتزام على أنه التزام قانوني. تجعل الاختلافات في الظروف المحيطة بسَنِّ القوانين من المستحيل تحديد حدث واحد بمفرده يجعل في حكم المؤكد سَنَّ القانون. في العديد من الحالات، سوف يكون من المستحيل أن يكون في حكم المؤكد سَنَّ قانون إلى أن يتم سَنَّه.

التدفق الخارج المحتمل لموارد تنطوي على منافع اقتصادية

٢٣ ليتأهل التزام للإثبات، يجب أن يكون هناك ليس -فقط - التزام قائم ولكن -أيضا -احتمال تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية ذلك الالتزام. ولغرض هذا المعيار[١]، يعد تدفق خارج لموارد أو حدث آخر أنه محتمل إذا كان من المرجح أنه، أكثر من أنه لن، يقع الحدث، أي أن احتمال أن الحدث سوف يقع أكبر من احتمال أنه سوف لن يقع. وعندما يكون من غير المحتمل أن يوجد التزام قائم، تفصح المنشأة عن التزام محتمل، ما لم تكن إمكانية تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية بعيدة (أنظر الفقرة ٨٦).

٢٤ عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثل ضمانات المنتجات أو العقود المتشابهة) فإنه يتم تحديد احتمال أنه سوف يُتطلب تدفق عند التسوية من خلال الأخذ في الحسبان فئة الالتزامات ككل. وبالرغم من أن احتمال التدفق الخارج لأجل أي بند واحد قد يكون طفيفا، أي أنه قد يكون من المحتمل -إلى حد بعيد - أنه سوف يلزم بعض التدفق الخارج للموارد لتسوية الفئة من الالتزامات ككل. وإذا كانت تلك هي الحالة، فإنه يتم إثبات مخصص (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات الأخرى).

١ لا ينطبق -بالضرورة -تفسير ‹محتمل› الوارد في هذا المعيار على أنه ‹من المرجح أنه أكثر من أنه لا› في المعايير الأخرى.

تقدير يمكن الاعتماد عليه للالتزام

٢٥ يعد استخدام التقديرات جزءً لا يتجزأ من إعداد القوائم المالية ولا يقوض من إمكانية الاعتماد عليها. وهذا صحيح -بشكل خاص - في حالة المخصصات، التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم البنود الأخرى في قائمة المركز المالي. وباستثناء في حالات نادرة للغاية، سوف تكون المنشأة قادرة على تحديد نطاق المخرجات الممكنة ولذلك يمكنها إجراء تقدير للالتزام الذي يمكن الاعتماد عليه -بشكل كاف -لاستخدامه في إثبات مخصص.

٢٦ في الحالة النادرة للغاية حيث لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه، يوجد التزام لا يمكن إثباته. يتم الإفصاح عن ذلك الالتزام على أنه التزام محتمل (أنظر الفقرة ٨٦).

الالتزامات المحتملة

٢٧ **لا يجوز للمنشأة أن تثبت التزاما محتملاً.**

٢٨ يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨٦، ما لم تكن إمكانية تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية بعيدة.

٢٩ عندما تكون المنشأة ملتزمة -بشكل مشترك وبشكل منفرد - عن التزام، تتم معالجة ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع الوفاء به من قبل أطراف أخرى على أنه التزام محتمل. وتثبت المنشأة مخصصاً لذلك الجزء من الالتزام الذي لأجله يحتمل تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، باستثناء الحالات النادرة للغاية حيث لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه.

٣٠ قد تظهر الالتزامات المحتملة بطريقة لم يتم توقعها -بشكل أولي. ولذلك، يتم تقويمها بشكل مستمر -لتحديد ما إذا كان قد أصبح من المحتمل تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. وإذا أصبح من المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لمنافع اقتصادية مستقبلية لأجل بند تم التعامل معه -سابقاً -على أنه التزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير في الاحتمال (باستثناء الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه).

الأصول المحتملة

٣١ **لا يجوز للمنشأة أن تثبت أصلاً محتملاً.**

٣٢ تنشأ الأصول المحتملة -عادة - عن أحداث غير مخطط لها أو أخرى غير متوقعة ينشأ عنها إمكانية تدفق داخل لمنافع اقتصادية إلى المنشأة. مثال لذلك دعوى تقيمها المنشأة من خلال إجراءات قانونية، حيث النتيجة غير مؤكدة.

٣٣ لا يتم إثبات الأصول المحتملة في القوائم المالية حيث قد ينتج عن هذا إثبات دخل قد لا يتحقق أبدا. ولكن، عندما يكون تحقق الدخل في حكم المؤكد عندئذ لا يُعد الأصل المتعلق به أصلاً محتملاً ويكون من المناسب إثباته.

٣٤ يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨٩، عندما يكون من المحتمل تدفق داخل لمنافع اقتصادية.

٣٥ يتم تقويم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان أن تنعكس التطورات - بشكل مناسب - في القوائم المالية. وإذا أصبح في حكم المؤكد أنه سوف يحدث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، يتم إثبات الأصل والدخل المتعلق به في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير. وإذا أصبح من المحتمل تدفق داخل لمنافع اقتصادية، تفصح المنشأة عن الأصل المحتمل (أنظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

٣٦ **يجب أن يكون المبلغ المُثبت على أنه مخصص هو أفضل تقدير للإنفاق المطلوب لتسوية الالتزام القائم في نهاية فترة التقرير.**

٣٧ أفضل تقدير للإنفاق المطلوب لتسوية الالتزام القائم هو المبلغ الذي -بتبرير منطقي – قد تدفعه المنشأة لتسوية الالتزام في نهاية فترة التقرير أو تحوله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت. وسوف يكون من المستحيل، غالباً، أو باهظ التكاليف، تسوية التزام أو تحويله في نهاية فترة التقرير. ولكن، تقدير المبلغ الذي -بتبرير منطقي – قد تدفعه المنشأة لتسوية الالتزام يمنح أفضل تقدير للإنفاق المطلوب لتسوية الالتزام القائم في نهاية فترة التقرير.

٣٨ يتم تحديد التقديرات للمخرجات وللأثر المالي من خلال اجتهاد إدارة المنشأة، الذي تكمله الخبرة مع معاملات مشابهة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين. ويشمل الدليل الذي يؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير.

٣٩ يتم التعامل مع حالات عدم التأكد المحيطة بالمبلغ الذي يتم إثباته على أنه مخصص بعدة طرق وفقاً للظروف. وعندما ينطوي المخصص الذي يتم قياسه على عدد كبير من البنود، فإنه يتم تقدير الالتزام بترجيح جميع المخرجات الممكنة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. اسم هذه الطريقة الاحصائية للتقدير 'القيمة المتوقعة'. ولذلك، يختلف المخصص تبعا لما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين، على سبيل المثال، هو ٦٠ في المائة أو ٩٠ في المائة. وعندما يكون هناك نطاق متصل من المخرجات الممكنة، وتكون كل نقطة في ذلك النطاق مرجحة بنفس قدر أي نقطة أخرى، فإنه يتم استخدام نقطة الوسط من النطاق.

مثال

تبيع المنشأة سلعاً بضمان يتم بموجبه تغطية العملاء مقابل تكلفة إصلاح أي عيوب في التصنيع تصبح ظاهرة خلال الستة أشهر الأولى بعد الشراء. إذا تم الكشف عن عيوب طفيفة في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها ١ مليون. وإذا تم الكشف عن عيوب رئيسة في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها ٤ مليون. تشير الخبرة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أنه، للسنة القادمة، ٧٥ في المائة من السلع المباعة لن يكون فيها عيوب، وأن ٢٠ في المائة من السلع المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة وأن ٥ في المائة من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسة. وفقاً للفقرة ٢٤، تقوم المنشأة بتقويم احتمال تدفق خارج مقابل التزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي:

(٧٥٪ من صفر) + (٢٠٪ من ١مليون) + (٥٪ من ٤ مليون) = ٤٠٠,٠٠٠

٤٠ عندما يتم قياس التزام واحد، فإن المخرجة الفردية الأكثر ترجيحاً يمكن أن تكون هي أفضل تقدير للالتزام. ولكن، حتى في هذه الحالة، تأخذ المنشأة في الحسبان المخرجات الممكنة الأخرى. وعندما تكون المخرجات الممكنة الأخرى إما في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من المخرجة الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سوف يكون مبلغاً أعلى أو أقل. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المنشأة علاج خطأ خطير في مصنع رئيس قامت بإنشائه لعميل، فإن المخرجة الفردية الأكثر ترجيحاً يمكن أن تكون نجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة ١٠٠٠، ولكن يتم إنشاء مخصص بمبلغ أكبر إذا كان هناك فرصة كبيرة لأن يكون من الضروري إجراء المزيد من المحاولات.

٤١ يتم قياس المخصص قبل الضريبة، لأن آثار المخصص على الضريبة، والتغييرات فيه، يتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢.

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ **يجب الأخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد، التي تحيط -حتما- بالعديد من الأحداث والظروف، عند التوصل إلى أفضل تقدير لمخصص.**

٤٣ إن المخاطر تصف التقلب في المخرجات. والتعديل لأجل المخاطر قد يزيد من المبلغ الذي يتم به قياس الالتزام. ويلزم توخي الحذر عند القيام باجتهادات في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم إظهار الدخل أو الأصول بأكبر من قيمتها ولا يتم إظهار المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتها. ولكن، لا تبرر حالة عدم التأكد إنشاء مخصصات زائدة عن اللازم أو المبالغة المتعمدة في قيمة الالتزامات. فعلى سبيل المثال، إذا تم تقدير التكاليف المتوقعة لمخرجة معاكسة -بشكل بارز- على أساس متحفظ، عندئذ لا يتم -بشكل متعمد- التعامل مع تلك المخرجة على أنها الأكثر احتمالاً مما هي عليه -في الواقع. ويلزم بذل العناية لتجنب تكرار التعديل مرتين لأجل المخاطر وحالة عدم التأكد مع ما يترتب على ذلك من مبالغة في قيمة المخصص.

٤٤ يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد التي تحيط بمبلغ الإنفاق بموجب الفقرة ٨٥(ب).

القيمة الحالية

٤٥ **عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، فيجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزام.**

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن المخصصات المتعلقة بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد فترة التقرير يكون عبئها أكثر بالمقارنة بتلك التدفقات النقدية الخارجة بنفس المبلغ ولكن تنشأ لاحقا. لذلك يتم خصم المخصصات، عندما يكون الأثر ذا أهمية نسبية.

٤٧ **يجب أن يكون معدل (أو معدلات) الخصم هو معدل (أو معدلات) ما قبل الضريبة الذي يعكس (تعكس) تقويمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام. ولا يجوز أن يعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي لأجلها تم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.**

الأحداث المستقبلية

٤٨ **يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية، التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام، في مبلغ المخصص عندما يكون هناك دليل موضوعي كاف على أنها سوف تقع.**

٤٩ يمكن أن تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة مهمة -بشكل خاص- عند قياس المخصصات. فعلى سبيل المثال، قد تعتقد المنشأة أنه سيتم تخفيض تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره من خلال التغيرات المستقبلية في التقنية. يعكس المبلغ المُثبت توقعاً معقولاً لمراقبين موضوعيين، ومؤهلين فنيا، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة فيما يتعلق بالتقنية التي سوف تكون متاحة في وقت التنظيف. وعليه، فإنه من المناسب، على سبيل المثال، تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في استخدام التقنية الحالية، أو التكلفة المتوقعة لاستخدام التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم تنفيذه من قبل. ولكن، لا تتوقع المنشأة تطوير تقنية جديدة بالكامل للتنظيف ما لم يكن ذلك مدعوماً بدليل موضوعي كافٍ.

٥٠ يتم الأخذ في الحسبان، عند قياس التزام موجود، أثر تشريع جديد متوقع عندما يوجد دليل موضوعي كاف على أنه في حكم المؤكد سَنَّ التشريع. إن تنوع الظروف التي تنشأ -عملياً- تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد بمفرده يوفر دليلا موضوعيا كافياً في كل حالة. ويكون الدليل مطلوباً بشأن ما الذي سوف يتطلبه التشريع وما إذا كان في حكم المؤكد أن يتم سَنُّه وتطبيقه في حينه. وفي الكثير من الحالات، سوف لا يوجد الدليل الموضوعي الكافي إلى أن يتم سَنَّ التشريع الجديد.

الاستبعاد المتوقع للأصول

٥١ **لا يجوز أخذ المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول في الحسبان عند قياس مخصص.**

٥٢ لا تؤخذ المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول في الحسبان عند قياس مخصص، حتى لو كان الاستبعاد المتوقع وطيد الارتباط بالحدث الذي ينشأ عنه المخصص. وبدلا من ذلك، تثبت المنشأة المكاسب من الاستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده المعيار الذي يتعامل مع الأصول المعنية.

التعويضات

٥٣ **عندما يكون من المتوقع أن يتم تعويض بعض من أو جميع الإنفاق المطلوب لتسوية مخصص من قبل طرف آخر، فإنه يجب إثبات التعويض عندما، وفقط عندما، يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.**

٥٤ في قائمة الدخل الشامل، يمكن أن يتم عرض المصروف المتعلق بالمخصص بالصافي بعد طرح المبلغ الذي تم إثباته للتعويض.

٥٥ تكون المنشأة -أحياناً- قادرة على أن تعهد إلى طرف آخر بدفع جزء من أو جميع الإنفاق المطلوب لتسوية مخصص (على سبيل المثال، من خلال عقود تأمين، أو شروط التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر إما بتعويض المبالغ المدفوعة من قبل المنشأة أو بسداد المبالغ -بشكل مباشر.

٥٦ في معظم الحالات، تظل المنشأة ملتزمة بكامل المبلغ المعني بحيث يكون على المنشأة تسوية المبلغ بالكامل إذا فشل الطرف الثالث في السداد لأي سبب. في هذا الحالة، يتم إثبات مخصص لكامل مبلغ الالتزام، ويتم إثبات أصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لن تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف المعنية إذا فشل الطرف الثالث في السداد. وفي مثل هذه الحالة، فإنه ليس على المنشأة التزام بتلك التكاليف ولا يتم إدراجها في المخصص.

٥٨ كما ورد في الفقرة ٢٩، يُعد الالتزام الذي تكون المنشأة ملتزمة به -بشكل مشترك وبشكل منفرد- التزاما محتملا بقدر ما يكون متوقعاً أن تتم تسويته من الالتزام عن طريق أطراف أخرى.

التغييرات في المخصصات

٥٩ **يجب إعادة النظر في المخصصات في نهاية كل فترة تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام، فإنه يجب عكس المخصص.**

٦٠ عند استخدام الخصم، يزداد المبلغ الدفتري للمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

٦١ **يجب استخدام المخصص -فقط - لأجل النفقات التي تم – أساسا – إثبات المخصص لأجلها.**

٦٢ النفقات –فقط – التي تتعلق بالمخصص الأصلي هي التي تتم تسويتها مقابله. إن تسوية نفقات مقابل مخصص تم إثباته – أساساَ – لغرض آخر يخفي تأثير حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإثبات والقياس

الخسائر التشغيلية المستقبلية

٦٣ **لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية.**

٦٤ لا تستوفي الخسائر التشغيلية المستقبلية تعريف الالتزام الوارد في الفقرة ١٠ ولا الضوابط العامة الموضوعة لإثبات للمخصصات والواردة في الفقرة ١٤.

٦٥ يُعد توقع خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشراً على أن أصولاً تشغيلية معينة قد تهبط قيمتها. تختبر المنشأة هذه الأصول للهبوط في قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

العقود المتوقع خسارتها

٦٦ **إذا كان لدى لمنشأة عقد متوقع خسارته، فإنه يجب إثبات الالتزام القائم بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص.**

٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر الشراء الروتينية) دون دفع تعويض إلى الطرف الآخر، ولذلك فإنه لا يكون هناك التزام. وتنشأ عن عقود أخرى حقوق والتزامات لكلٍ من الطرفين المتعاقدين. وعندما تجعل الأحداث من مثل هذا العقد عقدا متوقع خسارته، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد التزام يتم إثباته. وتقع العقود قيد التنفيذ، غير المتوقع خسارتها، خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨ يعرف هذا المعيار العقد المتوقع خسارته على أنه عقد تتجاوز فيه التكاليف، التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزامات بموجب العقد، المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجبه. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد، والتي هي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الفشل في الوفاء به، أيهما أقل.

٦٩ قبل وضع مخصص منفصل لعقد متوقع خسارته، تثبت المنشأة خسارة الهبوط التي قد تكون حدثت في قيمة الأصول المخصصة لذلك العقد (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

إعادة الهيكلة

٧٠ فيما يلي أمثلة للأحداث التي يمكن أن تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:

(أ) بيع أو إيقاف خط أعمال؛

(ب) إغلاق مواقع أعمال في بلد أو منطقة أو نقل أنشطة أعمال من بلد أو منطقة إلى أخرى؛

(ج) التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال استبعاد طبقة من الإدارة؛

(د) إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر ذا أهمية نسبية على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.

٧١ يتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة -فقط - عندما يتم استيفاء الضوابط العامة لإثبات المخصصات الواردة في الفقرة ١٤. وتوضح الفقرات ٧٢-٨٣ كيف يتم تطبيق الضوابط العامة للإثبات على إعادة الهيكلة.

٧٢ **ينشأ التزام ضمني بإعادة الهيكلة -فقط - عندما تكون المنشأة:**

(أ) لديها خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

(١) الأعمال أو جزء من الأعمال المعنية؛

(٢) المواقع الرئيسة المتأثرة؛

(٣) موقع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم مقابل إنهاء خدماتهم، وعددهم التقريبي؛

(٤) النفقات التي سوف يتم الاضطلاع بها؛

(٥) متى سوف يتم تنفيذ الخطة.

(ب) قد أحدثت توقعا ساري المفعول لدى أولئك المتأثرين بأنها ستنفذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسة لأولئك المتأثرين بها.

٧٣ يتوفر الدليل على أن المنشأة قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، على سبيل المثال، من خلال تفكيك المصنع أو بيع الأصول أو من خلال الإعلان العام عن السمات الرئيسة للخطة. ويشكل الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة التزاماً ضمنياً لإعادة الهيكلة -فقط - إذا تم بالطريقة والتفصيل الكافي (أي تحديد السمات الرئيسية للخطة) الذي يُحدث توقعات سارية المفعول لدى الأطراف الأخرى مثل العملاء، والموردين والموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة سوف تنفذ إعادة الهيكلة.

٧٤ لتكون الخطة كافية لإنشاء التزام ضمني عند تبليغها إلى أولئك المتأثرين بها، فإنه يلزم أن يتم تخطيط تنفيذها ليبدأ في أقرب وقت ممكن وأن يتم الانتهاء منها في إطار زمني يجعل من غير المحتمل إجراء تغييرات مهمة على الخطة. وإذا كان متوقعا أنه سيكون هناك تأخر لأجل طويل قبل أن تبدأ إعادة الهيكلة أو أن إعادة الهيكلة ستأخذ وقتا طويلا - بشكل غير معقول، فمن غير المحتمل أن تحدث الخطة توقعا سارياً المفعول لدى الآخرين بأن المنشأة ملتزمة- حاليا - بإعادة الهيكلة، نظراً لأن الإطار الزمني يتيح للمنشأة فرصاً لتغيير خططها.

٧٥ لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بإعادة الهيكلة، الذي يتم اتخاذه قبل نهاية فترة التقرير، التزام ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم تكن المنشأة قبل نهاية فترة التقرير:

(أ) قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) قد أبلغت خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك المتأثرين بها بطريقة محددة -بشكل كاف - لإحداث توقع ساري المفعول لديهم بأن المنشأة سوف تنفذ إعادة الهيكلة.

إذا بدأت المنشأة في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، أو أعلنت عن سماتها الرئيسية إلى أولئك المتأثرين بها، فقط بعد فترة التقرير، فإنه يُتطلب الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"، إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية نسبية ويمكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.

٧٦ بالرغم من أنه لا يتم إيجاد التزام ضمني -فقط - بقرار من الإدارة، إلا أنه قد ينتج التزام عن أحداث أخرى أبكر مع مثل هذا القرار. فعلى سبيل المثال، فإن المفاوضات مع ممثلي الموظفين بشأن دفعات إنهاء الخدمة، أو مع المشترين على بيع عملية، قد تكون تم الانتهاء منها وأنها -فقط - بانتظار تصديق مجلس الإدارة. وحال الحصول على مثل هذا التصديق وإبلاغه إلى الأطراف الأخرى، يكون على المنشأة التزام ضمني بإعادة الهيكلة، إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٧٢.

٧٧ في بعض الدول، تكون السلطة العليا مخولة لمجلس يضم في عضويته ممثلين عن مصالح آخرين غير الإدارة (مثل الموظفين) أو قد يكون من الضروري إخطار مثل هؤلاء الممثلين قبل اتخاذ قرار المجلس. ونظراً لأن قرارا من قبل مثل هذا المجلس ينطوي على إبلاغ هؤلاء الممثلين، فإنه يمكن أن ينتج عنه التزام ضمني بإعادة الهيكلة.

٧٨ لا ينشأ التزام ببيع عملية مالم تكن المنشأة ملتزمة بالبيع، أي أن هناك اتفاقية بيع ملزمة.

٧٩ حتى عندما تكون المنشأة قد اتخذت قرارا ببيع عملية وأعلنت ذلك القرار إلى العموم، فلا يمكن أن تكون ملتزمة بالبيع مالم يكن قد تم تحديد مشترٍ وكان هناك اتفاقية بيع ملزمة. وإلى حين أن يكون هناك اتفاقية بيع ملزمة، فإن المنشأة سوف تكون قادرة على تغيير رأيها وسيكون عليها بالفعل اتخاذ إجراء آخر إذا لم يكن بالإمكان إيجاد مشترٍ بشروط مقبولة. وعندما يتم تصور عملية بيع عملية على أنها جزء من إعادة هيكلة، فإن أصول العملية يتم إعادة النظر فيها للهبوط في قيمتها، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وعندما يكون البيع جزءً -فقط - من إعادة هيكلة، فإنه يمكن أن ينشأ التزام ضمني بالأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة -فقط - النفقات التي تنشأ عن إعادة الهيكلة، والتي تستوفي كلا مما يلي:

(أ) تستلزمها إعادة الهيكلة بالضرورة؛

(ب) غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

٨١ لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل:

(أ) إعادة تدريب أو نقل الموظفين المستمرين؛ أو

(ب) التسويق؛ أو

(ج) الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه النفقات بتسيير الأعمال مستقبلا وليست التزامات بإعادة الهيكلة في نهاية فترة التقرير. ويتم إثبات مثل هذه النفقات على نفس الأساس كما لو كانت قد نشأت -بشكل مستقل - عن إعادة الهيكلة.

٨٢ لا يتم تضمين الخسائر التشغيلية المستقبلية التي يمكن تحديدها حتى تاريخ إعادة الهيكلة في المخصص، ما لم تكن تتعلق بعقد متوقع خسارته كما تم تعريفه في الفقرة ١٠.

٨٣ كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٥١، لا تؤخذ المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول في الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى ولو كان بيع الأصول يُتصور على أنه جزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤ **يجب على المنشأة الإفصاح، لكل فئة مخصص، عن:**

(أ) المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي تم إنشاؤها في الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستخدمة (أي المنفقة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛

(د) المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛

(هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

لا تُعد المعلومات المقارنة مطلوبة.

٨٥ **يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة مخصص:**

(أ) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة لمنافع اقتصادية ناتج عنه؛

(ب) الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها. وعندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسة التي يتم وضعها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية، كما تم تناولها في الفقرة ٤٨؛

(ج) مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل قد تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.

٨٦ **ما لم تكن إمكانية أي تدفق خارج للتسوية بعيدة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح، لكل فئة التزام محتمل في نهاية فترة التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وعندما يكون عملياً، عن:**

(أ) تقدير لأثره المالي مُقاس بموجب الفقرات ٣٦–٥٢؛

(ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛

(ج) إمكانية أي تعويض.

٨٧ عند تحديد أي المخصصات أو الالتزامات المحتملة يمكن تجميعها لتشكل فئة، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة –بشكل كاف – لكي يكون عرض واحد لها مستوفيا للمتطلبات الواردة في الفقرات ٨٥(أ) و(ب) و٨٦(أ) و(ب). وعليه، فقد يكون من المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات منتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكنه من غير المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات عادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية على أنها فئة واحدة.

٨٨ عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل عن نفس مجموعة الظروف، تقوم المنشأة بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تظهر الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

٨٩ **عندما يكون من المحتمل تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وتقدير لأثرها المالي، عندما يكون ذلك عمليا، مُقاساً باستخدام المبادئ الموضوعة للمخصصات والواردة في الفقرات ٣٦–٥٢.**

٩٠ من المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة لاحتمال نشوء دخل.

٩١ **عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨٦ و ٨٩ نظراً لأنه من غير العملي القيام بذلك، فيجب النص على تلك الحقيقة.**

٩٢ **في حالات نادرة للغاية، يمكن توقع أن يضر الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٨٤–٨٩ -بشكل خطير- بمركز المنشأة التي هي في خلاف مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص، أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. في مثل هذه الحالات، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للخلاف، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.**

مقتضيات التحول

٩٣ يجب التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ سريانه (أو في تاريخ أبكر) على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي تم فيها تطبيق المعيار لأول مرة. وتشجع المنشآت على تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأبكر فترة معروضة وإعادة عرض المعلومات المقارنة، ولكنها ليست مطالبة بذلك. وإذا لم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٤ [حذفت]

تاريخ السريان

٩٥ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترات تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٦ [حذفت]

٩٧ [حذفت]

٩٨ [حذفت]

٩٩ عدّل "التحسينات السنوية في المعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠-٢٠١٢"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٥ على أنه تعديل تابع نشأ عن تعديل للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على تجميع الأعمال الذي ينطبق عليه تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.

١٠٠ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٠١ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢ وحذف الفقرتين ٩٧ و٩٨. يجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير الدولي ٩.

١٠٢ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٥. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨

"الأصول غير الملموسة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي كما صدر من غير أي تعديل.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨

الأصول غير الملموسة

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها - على وجه التحديد - في معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تُثبت أصلاً غير ملموس عندما، وعندما فقط، تُستوفى ضوابط محددة. يحدد المعيار - أيضا - كيف يُقاس المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة.

النطاق

٢ **يجب أن يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة، باستثناء:**

(أ) **الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار آخر؛**

(ب) **الأصول المالية، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"؛**

(ج) **إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ "استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها")؛**

(د) **الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.**

٣ عندما يحدد معيار آخر المحاسبة عن نوع محدد لأصل غير ملموس، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المُحتفظ بها من قبل المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون").

(ب) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل").

(ج) عقود الإيجار للأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".

(د) أصول تنشأ عن منافع الموظف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف").

(هـ) الأصول المالية كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. تم تناول إثبات وقياس بعض الأصول المالية من خلال المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".

(و) الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الإقتناء المؤجلة، والأصول غير الملموسة، الناشئة عن حقوق تعاقدية لمؤمّن بموجب عقود تأمين تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين". ويحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ متطلبات إفصاح محددة عن تكاليف الإقتناء المؤجلة تلك، وليس عن تلك الأصول غير الملموسة. وبناءً عليه، تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحُتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(ط) الأصول الناتجة من العقود مع العملاء التي تم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء".

٤ قد تُضمن بعض الأصول غير الملموسة في، أو على، كيان مادي مثل قرص مدمج (في حالة برنامج الحاسب الالي)، أو وثيقة نظامية (في حالة ترخيص أو براءة اختراع) أو فيلم. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وملموسة - معاً - بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والالات والمعدات"، أو على أنه أصل غير ملموس بموجب هذا المعيار، تستخدم المنشأة الاجتهاد الشخصي لتقدير أي عنصر يُعد أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال، يُعد برنامج الحاسب الالي، لمعدة آلية تعمل بالتحكم الآلي ولا يمكن أن تعمل بدون هذا البرنامج المحدد، جزءً لا يتجزأ من الحاسب الآلي المتعلق به ويُعالج على أنه عقارات وآلات ومعدات. وتنطبق المعالجة ذاتها على نظام التشغيل لحاسب آلي. وعندما لا يكون البرنامج جزءً لا يتجزأ من الحاسب الآلي المتعلق به، فإنه يُعالج على أنه أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار على، من بين أشياء أخرى، الإنفاق على الإعلان، والتدريب، والإعداد والتجهيز للتشغيل، وأنشطة البحث والتطوير. وتُوجه أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة. بناءً عليه، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الانشطة أصل له كيان مادي (مثل نموذج أولي)، فإن العنصر المادي للأصل يُعد ثانوياً لمكونه غير الملموس، أي المعرفة الكامنة فيه.

٦ الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصورة المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءات الاختراع، وحقوق التاليف والنشر تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتستثنى من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٧ قد تحدث استثناءات من نطاق معيار ما عندما تكون الأنشطة أو المعاملات متخصصة - إلى حد بعيد -بحيث أنه ينشأ عنها قضايا محاسبية قد يلزم التعامل معها بطريقة مختلفة. تنشأ مثل تلك القضايا عند المحاسبة عن الإنفاق على استكشاف أو تطوير واستخراج النفط والغاز وركاز المعادن في الصناعات الاستخراجية وفي حالة عقود التأمين. بناءً عليه، لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على مثل تلك الأنشطة والعقود. وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة الأخرى المُستخدمة (مثل برنامج الحاسب الالي)، والنفقات الأخرى التي يتم تحملها (مثل تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، في الصناعات الاستخراجية أو من قبل المؤمّنين.

التعريفات

٨ تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي.

الأصل هو مورد:

(أ) مُسيطر عليه من قبل منشأة نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يُتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه إلى المنشأة.

المبلغ الدفتري هو المبلغ الذي تُثبت به المنشأة الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح أي مجمع إطفاء ومجمع خسائر الهبوط في قيمته.

التكلفة هي مبلغ النقد أو مُعَادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر قُدم لإقتناء أصل في وقت إقتنائه أو تشييده، أو، عندما يكون منطبقاً، المبلغ المنسوب لذلك الأصل عند إثباته – بشكل أولي – وفقاً لمتطلبات محددة لمعايير دولية أخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم".

المبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر حل محل التكلفة، مطروحاً منه قيمتة المتبقية.

التطوير هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة اخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة – بشكل جوهري، وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام.

القيمة الخاصة بالمنشأة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر للأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيُستلم لبيع أصل أو سيُدفع لتحويل التزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

خسارة الهبوط هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.

الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس.

الأصول النقدية هي أموال مُحتفظ بها، وأصول ستُستلم، في شكل مبالغ نقدية ثابتة أو يمكن تحديدها.

البحث هو دراسة أصلية ومخططة تُنفذ مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة.

القيمة المتبقية لأصل غير ملموس هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة – في الوقت الحالي – من استبعاد الأصل، بعد طرح التكاليف المقدرة للاستبعاد، وذلك إذا كان الأصل – بالفعل – في العمر وبالحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الانتاجي.

العمر الإنتاجي هو:

(أ) الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩ تنفق المنشآت - عادةً - موارد، أو تتحمل التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عن تطويرها، أو الحفاظ عليها أو تحسينها مثل المعرفة العلمية أو الفنية، وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، ومعرفة السوق والعلامات التجارية (بما في ذلك أسماء العلامة وعناوين النشر). ومن الأمثلة الشائعة للبنود المشمولة بهذه العناوين العريضة برنامج الحاسب الالي، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، وأفلام الصورة المتحركة، وقوائم العملاء، وحقوق خدمة الرهن العقاري، وتراخيص الصيد، وحصص الاستيراد، والامتيازات، والعلاقات بالعملاء أو الموردين، وولاء العملاء، والنصيب من السوق وحقوق التسويق.

١٠ لا تستوفي جميع البنود المُوضحة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي القابلية للتحديد، والسيطرة على مورد، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية. وعندما لا يستوفي بند يقع ضمن نطاق هذا المعيار تعريف الأصل غير الملموس، تُثبت النفقة اللازمة لإقتنائه أو لتوليده - داخلياً - على أنها مصروف عند تحملها. وبالرغم من ذلك، عندما يُقتنى البند ضمن عملية تجميع أعمال، فإنه يشكل جزءً من الشهرة المُثبته في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة ٦٨).

القابلية للتحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد لتمييزه عن الشهرة. وتُعد الشهرة المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال أصلا يعبر عن المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى مُقتناه ضمن عملية تجميع أعمال والتي لا تُحدد - بشكل منفرد - ولا تُثبت - بشكل منفصل. وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية عن التفاعل بين الأصول المُقتناه القابلة للتحديد أو عن الاصول التي لا تُؤهل - بشكل منفرد - للإثبات في القوائم المالية.

١٢ **يكون الأصل قابلاً للتحديد عند أي مما يلي:**

(أ) يكون قابلا للانفصال، أي قابلا أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مُبادلته، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي عمل ذلك أم لا ؛ أو

(ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق والتزامات أخرى.

السيطرة

١٣ تسيطر المنشأة على أصل عندما يكون لديها السلطة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد الرئيس، ولتقييد حصول الآخرين على تلك المنافع. وتنبع قدرة المنشأة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس - عادةً - من الحقوق النظامية التي تكون واجبة النفاذ في محكمة نظامية. وفي غياب الحقوق النظامية، يكون التدليل على السيطرة أكثر صعوبة. وبالرغم من ذلك، لا يُعد وجوب النفاذ النظامي للحق شرطا ضروريا للسيطرة نظرا لأن المنشأة قد تكون قادرة أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

١٤ قد تنشأ عن معرفة السوق والمعرفة الفنية منافع اقتصادية مستقبلية. وتسيطر المنشأة على تلك المنافع عندما تكون المعرفة، على سبيل المثال، محمية بموجب حقوق نظامية مثل حقوق التأليف والنشر، أو بموجب تقييد باتفاق تجاري (حيثما يكون مسموحاً به)، أو بموجب إلزام نظامي للموظفين بالحفاظ على السرية.

١٥ قد يكون لدى المنشأة فريق من الموظفين المهرة، وقد تكون قادرة على تحديد مهارات إضافية للموظفين تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب. ويمكن أن تتوقع المنشأة - أيضا - أن الموظفين سوف يستمرون في جعل مهاراتهم متاحة للمنشأة. وبالرغم من ذلك، يكون للمنشأة - عادةً - سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الناشئة عن فريق من الموظفين المهرة وعن التدريب بحيث تستوفي تلك العناصر تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مشابه، من غير المحتمل أن تستوفي موهبة إدارية أو فنية محددة تعريف الأصل غير الملموس، مالم تكن محمية بموجب حقوق نظامية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وتستوفي - أيضاً - الاجزاء الاخرى من التعريف.

١٦ قد يكون لدى المنشأة ملف للعملاء أو نصيب من السوق، ونظراً لجهودها في بناء علاقات مع العملاء وولائهم، تتوقع أن العملاء سوف يستمرون في المتاجرة مع المنشأة. وبالرغم من ذلك، وفي غياب حقوق نظامية للحماية، أو طرق أخرى للسيطرة على العلاقات مع العملاء أو ولاء العملاء للمنشأة، يكون للمنشأة - عادةً - سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المتوقعة من العلاقات مع العملاء وولائهم، (مثل ملف العملاء، والانصبة من السوق، والعلاقات مع العملاء وولاء العملاء) بحيث تستوفي تلك العناصر تعريف الأصول غير الملموسة. وفي غياب حقوق نظامية لحماية العلاقات مع العملاء، توفر المعاملات التبادلية لنفس العلاقات غير التعاقدية مع العملاء أو ما شابهها (بخلاف التي تُعد جزءً من عملية تجميع أعمال) دليلا على أن المنشأة - مع ذلك - قادرة على أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتدفقة من العلاقات مع العملاء. ونظراً لأن مثل تلك المعاملات التبادلية توفر - أيضاً - دليلا على أن العلاقات مع العملاء قابلة للإنفصال، فإن هذه العلاقات مع العملاء تستوفي تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧ يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس إيرادا من بيع منتجات أو خدمات، أو فورات في التكلفة، أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

الإثبات والقياس

١٨ يتطلب إثبات بند على أنه أصل غير ملموس من المنشأة أن تُدلل على أن البند يستوفي:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات ٨-١٧)؛

(ب) ضوابط الإثبات (انظر الفقرات ٢١-٢٣).

ينطبق هذا المتطلب على التكاليف التي تم تحملها - بشكل أولي - لإقتناء أصل غير ملموس، أو توليده داخلياً، وتلك التي تم تحملها - لاحقاً - للإضافة إليه أو لاستبدال جزء منه، أو لخدمته.

١٩ تتناول الفقرات ٢٥-٣٢ تطبيق ضوابط الإثبات على الأصول غير الملموسة المُقتناه - بشكل منفصل، وتتناول الفقرات ٣٣-٤٣ تطبيقها على الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ القياس الأولي للأصول غير الملموسة المُقتناه عن طريق منحة حكومية، وتتناول الفقرات ٤٥-٤٧ مبادلات الأصول غير الملموسة، وتتناول الفقرات ٤٨-٥٠ معالجة الشهرة المُتولدة داخلياً. وتتناول الفقرات ٥١-٦٧ القياس والإثبات الأولي للأصول غير الملموسة المُتولدة داخلياً.

٢٠ من طبيعة الأصول غير الملموسة أنه، في كثير من الحالات، لا توجد إضافات لمثل هذا الأصل أو استبدالات لجزء منه. ووفقاً لذلك، على الأرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من أن تستوفي تعريف الأصل غير الملموس وضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، يكون من الصعب - غالباً - أن تُنسب النفقة اللاحقة- بشكل مباشر - إلى أصل غير ملموس معين وليس إلى الأعمال ككل. وبناءً عليه، فإن من النادر جدا أن تُثبت ضمن المبلغ الدفتري لأصل نفقة لاحقة. نفقة تم تحملها بعد الإثبات الأولي لأصل غير ملموس تم اقتناؤه أو بعد اكتمال أصل غير ملموس تم توليده داخلياً. واتساقاً مع الفقرة ٦٣، يُثبت - عادةً - ضمن الربح أو الخسارة النفقة اللاحقة - عند تحملها - على العلامات، وعناوين الصحف، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة في الجوهر (سواء مُقتناة خارجياً أو مُتولدة داخلياً). وذلك نظراً لأنه لا يمكن تمييز مثل هذه النفقة عن نفقة لتطوير الأعمال ككل.

٢١ **يجب أن يُثبت أصل غير ملموس عندما. وعندما فقط:**

(أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ب) يمكن قياس تكلفة الأصل – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٢ **يجب على المنشأة أن تقدر احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.**

٢٣ تستخدم المنشأة الاجتهاد الشخصي لتقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعود إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ **يجب أن يُقاس الأصل غير الملموس – بشكل أولي – بالتكلفة.**

الاقتناء المنفصل

٢٥ عادة، سوف يعكس السعر الذي تدفعه منشأة لتقتني - بشكل منفصل - أصلاً غير ملموس التوقعات بشأن احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفقا داخلاً من المنافع الاقتصادية، حتى عندما يكون هناك عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية، والوارد في الفقرة ٢١(أ)، مُستوفى- دائماً - للأصول غير الملموسة التي تُقتنى - بشكل منفصل.

٢٦ بالإضافة إلى ذلك، يمكن - عادةً - أن تُقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه - بشكل منفصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويكون هذا هو الحال - بشكل خاص - عندما يكون عوض الشراء في شكل نقد أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم إقتناؤه بشكل منفصل:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات؛

(ب) أي تكلفة تعود - بشكل مباشر - إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

٢٨ ومن أمثلة التكاليف التي تعود - بشكل مباشر - إلى الأصل:

(أ) تكاليف منافع الموظف (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٩) والتي تنشأ - بشكل مباشر - عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛

(ب) الأتعاب المهنية التي تنشأ - بشكل مباشر - عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛

(ج) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل - بشكل سليم.

٢٩ ومن أمثلة النفقات التي لا تُعد جزءً من تكلفة الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الإعلان والترويج)؛

(ب) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛

(ج) التكاليف الإدارية والعمومية الأخرى.

٣٠ يتوقف إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. وبناءً عليه، لا تُدرج التكاليف التي تم تحملها عند استخدام أصل غير ملموس، أو نقله من مكان إلى آخر، ضمن المبلغ الدفتري لذلك للأصل. فعلى سبيل المثال، لا تُدرج التكاليف التالية ضمن المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس:

(أ) التكاليف التي تم تحملها بينما الأصل قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة ولم يُستخدم بعد؛

(ب) خسائر التشغيل الأولي، مثل تلك التي يتم تحملها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطوير أصل غير ملموس، ولكنها لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الادارة. قد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. ونظرا لأن العمليات العرضية لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة به، تُثبت - مباشرة - ضمن الربح أو الخسارة، وتُضمن في تصنيفات الدخل والمصروف المتعلقة بهما.

٣٢ إذا تم تأجيل الدفع مقابل أصل غير ملموس، لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فإن تكلفته هي مُعادِل السعر النقدي. ويُثبت الفرق بين مُعادِل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم تُرسمل مثل هذه الفائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض".

الإقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

٣٣ وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، عندما يُقتنى أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع أعمال، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. وسوف تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستحواذ بشأن احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفقاً داخلاً من المنافع الاقتصادية، حتى عندما يكون هناك عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية، والوارد في الفقرة ٢١(أ)، مستوفىً - دائماً - للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال. وعندما يكون الأصل، الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالتالي، يُعد ضابط القياس الذي يمكن الاعتماد عليه، والوارد في الفقرة ٢١(ب)، مستوفىً - دائماً - للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عمليات تجميع أعمال.

٣٤ وفقاً لهذا المعيار والمعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨)، تُثبت المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ - بشكل منفصل عن الشهرة - أصلاً غير ملموس للمنشأة المستحوذ عليها، بغض النظر عما إذا كان قد تم إثبات الأصل من قبل المنشأة المستحوذ عليها قبل عملية تجميع الأعمال أم لا. ويعني هذا أن تثبت المنشأة المستحوذة مشروعاً جارياً للبحث والتطوير للمنشأة المستحوذ عليها على أنه أصل - بشكل منفصل عن الشهرة - عندما يستوفي المشروع تعريف الأصل غير الملموس. ويستوفي مشروع جارٍ للبحث والتطوير للمنشأة المستحوذ عليها تعريف الأصل غير الملموس عندما:

(أ) يستوفي تعريف الأصل؛

(ب) يكون قابلاً للتحديد، أي يكون قابلاً للانفصال أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى.

أصل غير ملموس تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال

٣٥ عندما يكون الأصل غير الملموس، الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي حالة وجود نطاق من المخرجات المحتملة باحتمالات مختلفة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإن درجة عدم التأكد تدخل في قياس القيمة العادلة للأصل.

٣٦ قد يكون الأصل غير الملموس، الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً للانفصال، ولكن - فقط - مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد. وفي مثل هذه الحالات، تُثبت المنشأة المستحوذة الأصل غير الملموس - بشكل منفصل عن الشهرة - ولكن مع البند ذي العلاقة.

٣٧ يمكن للمنشأة المستحوذة أن تُثبت مجموعة من الأصول غير الملموسة المتكاملة على أنها أصل واحد شريطة أن يكون للاصول المنفردة أعمار إنتاجية متشابهة. على سبيل المثال، يُستخدم مصطلح "العلامة" ومصطلح "إسم العلامة" - غالباً - على أنهما مرادفات للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. وبالرغم من ذلك، فإن الأولى هي مصطلحات تسويقية عامة والتي تُستخدم - عادةً - للإشارة إلى مجموعة من الأصول المتكاملة مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) وما يتعلق بها من اسم تجاري، وصيغ، ووصفات وخبرة تكنولوجية.

٣٨- ٤١ [حُذفت]

الإنفاق اللاحق على مشروع بحث وتطوير تحت الإعداد تم اقتناؤه

٤٢ **نفقة البحث أو التطوير التي:**

(أ) تتعلق بمشروع بحث أو تطوير تحت الإعداد تم اقتناؤه – بشكل منفصل – أو ضمن عملية تجميع أعمال، ومُثبت على أنه أصل غير ملموس؛

(ب) ويتم تحملها بعد اقتناء ذلك المشروع

يجب المحاسبة عنها وفقاً للفقرات ٥٤–٦٢.

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤-٦٢ يعني أن النفقة اللاحقة على مشروع جارٍ للبحث أو التطوير تم اقتناؤه - بشكل منفصل - أو ضمن عملية تجميع أعمال ومُثبت على أنه أصل غير ملموس:

(أ) تُثبت على أنها مصروف عند تحملها، إذا كانت نفقة على البحث؛

(ب) تُثبت على أنها مصروف عند تحملها، إذا كانت نفقة على التطوير والتي لا تستوفي ضوابط الإثبات الورادة في الفقرة ٥٧على أنها أصل غير ملموس؛

(ج) تُضاف إلى المبلغ الدفتري لمشروع جارٍ تم اقتناؤه للبحث أو التطوير، إذا كانت نفقة على التطوير والتي تستوفي ضوابط الإثبات الورادة في الفقرة ٥٧.

الإقتناء عن طريق منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، قد يُقتنى أصل غير ملموس بدون مقابل، أو مقابل عوض اسمي، عن طريق منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تحول حكومة، أو تخصص لمنشأة أصولا غير ملموسة مثل حقوق الهبوط بالمطار، أو تراخيص لتشغيل محطات الراديو أو التليفزيون، أو تصاريح أو حصص الاستيراد أو حقوق للحصول على الموارد المقيدة الأخرى. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"، يمكن للمنشأة أن تختار أن تُثبت كلاً من الأصل غير الملموس والمنحة - بشكل أولي - بالقيمة العادلة. أما إذا اختارت المنشأة ألا تُثبت الأصل - بشكل أولي - بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تُثبت الأصل - بشكل أولي - بمبلغ إسمي (المعالجة الأخرى المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٠) مضافا إليها أي نفقة تعود - بشكل مباشر - إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

مُبادلات الأصول

٤٥ قد يُقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش التالي - فقط - إلى مُبادلة أصل غير نقدي واحد بآخر، ولكنه ينطبق - أيضا - على جميع المُبادلات الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة المُبادلة إلى الجوهر التجاري، أو (ب) يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويُقاس الأصل الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المتنازل عنه - في الحال. وإذا لم يُقاس الأصل الذي تم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري أم لا بالأخذ في الحسبان المدى الذي إليه يُتوقع أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري عندما:

(أ) يختلف تكوين (أي مخاطر، وتوقيت، ومبلغ) التدفقات النقدية من الأصل المُستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل المُحول؛ أو

(ب) تتغير، نتيجة للمُبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة؛

(ج) يكون الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة يجب أن تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة لإجراء حسابات مفصلة.

٤٧ تُحدد الفقرة ٢١(ب) أن شرط إثبات أصل غير ملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفه الأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - عندما (أ) لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المتنوعة ضمن النطاق - بشكل معقول - واستخدامها عند قياس القيمة العادلة. فإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تُستخدم لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم بَيّنه أكثر - بشكل واضح.

الشهرة المتولدة داخلياً

٤٨ **لا يجوز أن تُثبت الشهرة المُتولدة داخلياً على أنها أصل.**

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل نفقة لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينتج عنها نشوء أصل غير ملموس يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. وتوصف مثل هذه النفقة - غالباً - بأنها تساهم في شهرة متولدة داخلياً. ولا تُثبت الشهرة المُتولدة داخلياً على أنها أصل نظراً لانها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلاً للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مُسيطر عليه من قبل المنشأة والذي يمكن قياسه بالتكلفة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٠ يمكن للفروق، بين القيمة العادلة للمنشأة والمبلغ الدفتري لصالح أصولها القابلة للتحديد - في أي وقت - أن تستخلص نطاقاً من العوامل التي تؤثر على القيمة العادلة للمنشأة. وبالرغم من ذاك، لا تعبر مثل تلك الفروق عن تكلفة الأصول غير الملموسة المُسيطر عليها من قبل المنشأة.

الأصول غير الملموسة المُتولدة داخلياً

٥١ يكون من الصعب - في بعض الأحيان - تقويم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُتولد داخلياً يؤهّل للإثبات بسبب مشاكل في:

(أ) تحديد ما إذا كان، ومتى يكون، هناك أصلاً قابلاً للتحديد والذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛

(ب) تحديد تكلفة الأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ففي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة المحافظة أو تعزيز شهرة المنشأة المُتولدة داخلياً أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية.

وبناءً عليه، بالاضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة للإثبات والقياس الاولي للأصل غير الملموس، فإن المنشأة تطبق المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرات ٥٢-٦٧ على جميع الأصول غير الملموسة المُتولدة داخليا.

٥٢ ولتقويم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُتولد داخليا يستوفي ضوابط الإثبات، فإن المنشأة تُصنف توليد الأصل إلى:

(أ) مرحلة البحث؛

(ب) مرحلة التطوير.

ورغم أنه تم تعريف مصطلحي "البحث" و"التطوير"، فإن لمصطلحي "مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ وعندما لا تستطيع المنشأة أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإنشاء أصل غير ملموس، فإن المنشأة تعالج الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله - فقط- في مرحلة البحث.

مرحلة البحث

٥٤ **لا يجوز أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن البحث (أو عن مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب أن يُثبت الإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) عند تحمله على أنه مصروف.**

٥٥ في مرحلة البحث لمشروع داخلي، لا تستطيع المنشأة أن تُدلل على وجود الأصل غير الملموس الذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وبناءً عليه، تُثبت هذه النفقة عند تحملها على أنها مصروف.

٥٦ من أمثلة أنشطة البحث:

(أ) أنشطة تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقويمها والاختيار النهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل لمواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو الخدمات؛

(د) صياغة، وتصميم، وتقويم، البدائل المحتملة من مواد، أو اجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسنة، والاختيار النهائي لها.

مرحلة التطوير

٥٧ **يجب أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن التطوير (أو عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي) عندما، وعندما فقط، تستطيع المنشأة أن تُدلل على جميع ما يلي:**

(أ) الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحا للاستخدام أو البيع.

(ب) نيتها أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمة أو تبيعه.

(ج) قدرتها على أن تستخدم الأصل غير الملموس أو أن تبيعه.

(د) الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة. فمن بين أمور أخرى، تستطيع المنشأة أن تدلل على وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس ذاته، أو على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيُستخدم داخلياً.

(هـ) توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الاخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل غير الملموس أو تبيعه.

(و) قدرتها على أن تقيس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – النفقة التي تعود إلى الأصل غير الملموس خلال تطويره.

٥٨ في مرحلة التطوير لمشروع داخلي، تستطيع المنشأة، في بعض الحالات، أن تحدد أصلاً غير ملموس وأن تدلل على أن الأصل سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وذلك نظراً لان مرحلة التطوير للمشروع تُعد متقدمة أكثر عن مرحلة البحث.

٥٩ من أمثلة أنشطة التطوير:

(أ) تصميم، وتشييد، واختبار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛

(ب) تصميم أدوات، وموجهات، وقوالب تنطوي على تقنية جديدة؛

(ج) تصميم، وتشييد، وتشغيل مصنع تجريبي والذي لا يكون ذي حجم مجد - بشكل اقتصادي - للإنتاج التجاري؛

(د) تصميم، وتشييد، واختبار بديل مُختار من مواد، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسنة.

٦٠ لتُدلل على الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، تُقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستُستلم من الأصل باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول". فإذا كان الأصل سوف يولد منافع اقتصادية- فقط - بالاشتراك مع أصول أخرى، فإن المنشأة تطبق مفهوم وحدات توليد النقد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦١ ويمكن التدليل على توفر الموارد لاستكمال الأصل غير الملموس، واستخدامه والحصول على المنافع منه من خلال، على سبيل المثال، خطة أعمال تظهر الموارد الفنية، والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدرة المنشأة على تأمين تلك الموارد. في بعض الحالات، تدلل المنشأة على توفر التمويل الخارجي من خلال الحصول على إشارة من مقرض على رغبته في أن يمول الخطة.

٦٢ يمكن - عادةً - لنظم التكاليف للمنشأة أن تقيس - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً، مثل الرواتب والنفقات الأخرى التي يتم تحملها لتأمين حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برنامج الحاسب الالي.

٦٣ **لا يجوز أن تُثبت العلامات، وعناوين الصحف، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة – من حيث الجوهر – المُتولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.**

٦٤ لا يمكن تمييز الإنفاق على العلامات، وعناوين الصحف، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والبنود المشابهة - من حيث الجوهر- المُتولدة داخلياً عن تكلفة تطوير الأعمال ككل. وبناءً عليه، لا تُثبت مثل تلك البنود على أنها اصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مُتولد داخلياً

٦٥ لغرض الفقرة ٢٤، فإن تكلفة الأصل غير الملموس المُتولد داخلياً هي مجموع الإنفاق الذي تم تحمله من تاريخ استيفاء الأصل غير الملموس - لأول مرة - ضوابط الإثبات الواردة في الفقرات ٢١، و٢٢، و٥٧. تمنع الفقرة ٧١ إعادة إثبات نفقة مُثبته - سابقاً - على أنها مصروف.

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المُتولد داخلياً جميع التكاليف التي تعود - بشكل مباشر- والضرورية لإنشاء، وإنتاج، وإعداد الأصل ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ومن أمثلة التكاليف التي تعود - بشكل مباشر - إلى الأصل:

(أ) تكاليف المواد الخام والخدمات المُستخدمة أو المُستهلكة في توليد الأصل غير الملموس؛

(ب) تكاليف منافع الموظف (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي ١٩) الناشئة عن توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) أتعاب تسجيل حق نظامي؛

(د) إطفاء براءات الاختراع والتراخيص التي تُستخدم لتوليد الأصل غير الملموس.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ ضوابط لإثبات الفائدة على أنها أحد عناصر تكلفة أصل غير ملموس مُتولد داخلياً.

٦٧ لا يُعد ما يلي مكونات لتكلفة الأصل غيرالملموس المُتولد داخلياً:

(أ) النفقات البيعية، والإدارية، والعمومية الأخرى، إلا إذا كان من الممكن أن تُنسب هذه النفقة - بشكل مباشر - إلى إعداد الأصل للاستخدام؛

(ب) الخسائر المحددة نتيجة عدم الكفاءة، والتشغيل الأولي، والتي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط؛

(ج) الإنفاق على تدريب الموظفين على تشغيل الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تطور منشأة عملية إنتاجية جديدة. وخلال ٥×٢٠، تم تحمل نفقة قدرها ١٠٠٠ وحدة نقد[أ]، منها ٩٠٠ وحدة نقد تم تحملها قبل ١ ديسمبر ٥×٢٠، و١٠٠ وحدة نقد تم تحملها بين ١ ديسمبر ٥×٢٠ و٣١ ديسمبر ٥×٢٠. والمنشأة قادرة على أن تُدلل، في ١ ديسمبر ٥×٢٠، على أن العملية الإنتاجية استوفت ضوابط الإثبات على أنها أصل غير ملموس. ويُقدر أن يكون المبلغ الممكن استرداده من المعرفة الكامنة في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) ٥٠٠ وحدة نقد.

في نهاية ٥×٢٠، تُثبت العملية الإنتاجية على أنها أصل غير ملموس بتكلفة قدرها ١٠٠ وحدة نقد (النفقة التي تم تحملها من تاريخ استيفاء ضوابط الإثبات، أي ١ ديسمبر ٥×٢٠). تُثبت النفقة التي تم تحملها قبل ١ ديسمبر ٥×٢٠ وقدرها ٩٠٠ وحدة نقد على أنها مصروف نظرا لأن ضوابط الإثبات لم تُستوف حتى ١ ديسمبر ٥×٢٠. ولا تشكل هذه النفقة جزءً من تكلفة العملية الإنتاجية المُثبتة في قائمة المركز المالي.

خلال ٦×٢٠، تبلغ النفقة التي تم تحملها ٢٠٠٠ وحدة نقد. وفي نهاية ٦×٢٠، يقدر أن يكون المبلغ الممكن استرداده من المعرفة الكامنة في العملية (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) ١٩٠٠ وحدة نقد.

في نهاية ٦×٢٠، تبلغ تكلفة العملية الإنتاجية ٢١٠٠ وحدة نقد (١٠٠ وحدة نقد نفقة مُثبته في نهاية ٥×٢٠ زائد ٢٠٠٠ وحدة نقد نفقة مُثبته في ٦×٢٠). تُثبت المنشأة خسارة هبوط قدرها ٢٠٠ وحدة نقد لتعدل المبلغ الدفتري للعملية قبل خسارة الهبوط (٢١٠٠ وحدة نقد) إالى المبلغ الممكن استرداده منها (١٩٠٠وحدة نقد). وسوف تُعكس خسارة الهبوط هذه في فترة لاحقة عندما تُستوفى متطلبات عكس خسارة الهبوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

(أ) في هذا المعيار، تُقوم المبالغ النقدية بـ "وحدات نقد".

إثبات مصروف

٦٨ **يجب أن يُثبت الإنفاق على البند غير الملموس عند تحمله على أنه مصروف، ما لم:**

(أ) يشكل جزءً من تكلفة أصل غير ملموس والذي يستوفي ضوابط الإثبات (انظر الفقرات ١٨–٦٧)؛ أو

(ب) يكن البند قد تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال ولا يمكن إثباته على أنه أصل غير ملموس. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه يشكل جزءً من المبلغ المثبت على أنه شهرة في تاريخ الاستحواذ (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣).

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل النفقة لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، لكن بدون أن يتم إقتناء أو إنشاء أصل غير ملموس أو أصل آخر يمكن إثباته. ففي حالة توريد بضائع، تُثبت المنشأة مثل تلك النفقة على أنها مصروف عندما يكون لها الحق في الحصول على تلك البضائع. وفي حالة تقديم خدمات، تُثبت المنشأة النفقة على أنها مصروف عندما تتلقى الخدمات. على سبيل المثال، يُثبت الإنفاق على البحث عند تحمله على أنه مصروف (انظر الفقرة ٥٤)، باستثناء عندما يُقتنى كجزء من عملية تجميع أعمال. وتشمل الأمثلة الأخرى للنفقة التي تُثبت عندما يتم تحملها على أنها مصروف:

(أ) الإنفاق على أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل (تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، ما لم يُدرج هذا الإنفاق في تكلفة بند من بنود العقارات، والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وقد تتكون تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل من تكاليف التأسيس مثل التكاليف النظامية والسكرتارية التي يتم تحملها لتأسيس منشأة نظامية، والإنفاق لافتتاح مرفق أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) أو الإنفاق لبدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات أو عمليات جديدة (أي تكاليف ما قبل التشغيل).

(ب) الإنفاق على أنشطة التدريب.

(ج) الإنفاق على أنشطة الإعلان والترويج (بما في ذلك كتالوجات الطلب بالبريد).

(د) الإنفاق على تغيير موقع، أو إعادة تنظيم، جزء من منشأة أو كلها.

٦٩أ يكون للمنشأة الحق في الحصول على البضائع عندما تمتلكها. وبالمثل، يكون لها الحق في الحصول على السلع عندما يتم تصنيعها من قبل المورد وفقاً لأحكام عقد التوريد وتستطيع المنشأة أن تطلب تسليمها في مقابل الدفع. وتُتلقى الخدمات عندما يتم أداؤها من قبل المورد وفقاً لعقد بأن تُقدم للمنشأة، وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقدم خدمة أخرى، على سبيل المثال لتقدم إعلاناً للعملاء.

٧٠ لا تمنع الفقرة ٦٨ المنشأة من أن تُثبت مبلغاً مدفوعاً مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل السلع مقدماً قبل حصول المنشأة على حق الحصول على تلك السلع. وبالمثل، لا تمنع الفقرة ٦٨ المنشأة من أن تثبت مبلغاً مدفوعاً مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل الخدمات مقدما قبل تلقي المنشأة لتلك الخدمات.

لا تُثبت المصروفات السابقة على أنها أصل

٧١ **لا يجوز – في تاريخ لاحق – أن يُثبت الانفاق على بند غير ملموس، والذي سبق أن أُثبت – بشكل أولي – على أنه مصروف، على أنه جزء من تكلفة أصل غير ملموس.**

القياس بعد الإثبات

٧٢ **يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٧٤ أو نموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ٧٥ على أنه سياسة محاسبية لها. عندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقويم، فإنه يجب المحاسبة – أيضا – عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.**

٧٣ فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهة في عمليات المنشأة. ويُعاد تقويم البنود ضمن مجموعة الأصول غير الملموسة - بشكل متزامن - لتجنب إعادة التقويم الاختياري للأصول والتقرير عن مبالغ في القوائم المالية تعبر عن خليط من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إطفاء وأي مجمع خسائر هبوط.**

نموذج إعادة التقويم

٧٥ **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقويم، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة. ولغرض إعادة التقويمات بموجب هذا المعيار، فإنه يجب أن تُقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة. هذا ويجب إجراء إعادة التقويمات – بشكل منتظم – بحيث لا يختلف المبلغ الدفتري للأصل – بشكل ذي أهمية نسبية – عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.**

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقويم بـ:

(أ) إعادة تقويم الأصول غير الملموسة التي لم تُثبت - سابقاً - على أنها أصول؛ أو

(ب) الإثبات الأولي للأصول غير الملموسة بمبالغ بخلاف التكلفة.

٧٧ يُطبق نموذج إعادة التقويم بعد أن يُثبت الأصل - بشكل أولي - بالتكلفة. وبالرغم من ذلك، عندما يُثبت جزء - فقط - من تكلفة أصل غير ملموس على أنه أصل نظرا لأن الأصل لم يستوفِ ضوابط الإثبات حتى مرحلة ما خلال العملية (انظر الفقرة ٦٥)، فإنه يمكن أن يُطبق نموذج إعادة التقويم على ذلك الأصل بالكامل. يمكن أن يُطبق نموذج إعادة التقويم - أيضا - على الأصل غير الملموس الذي تم تلقيه عن طريق منحة حكومية وأُثبت بمبلغ اسمي (انظر الفقرة ٤٤).

٧٨ من غير الشائع وجود سوق نشطة للأصل غير الملموس، بالرغم من أن ذلك قد يحدث. فعلى سبيل المثال، في بعض السلطات القانونية، قد يوجد سوق نشطة لتراخيص سيارات الأجرة، أو تراخيص صيد الأسماك أو حصص الإنتاج القابلة للتحويل من غير قيود. وبالرغم من ذلك، لا يمكن أن يوجد سوق نشطة للعلامات، أو عناوين الصحف، أو حقوق النشر للموسيقى والأفلام، أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية، نظراً لأن كل أصل من هذه الأصول فريد من نوعه. أيضا، رغم أن الأصول غير الملموسة تُشترى وتُباع، فإنه يتم التفاوض حول العقود بين مشترين وبائعين بعينهم، كما أن المعاملات غير متكررة نسبياً. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع لأحد الأصول قد لا يوفر دليلا كافيا للقيمة العادلة لآخر. علاوة على ذلك، لا تكون الأسعار - غالباً - متاحة للعموم.

٧٩ يعتمد تكرار إعادة التقويمات على تقلب القيم العادلة للأصول غير الملموسة محل إعادة التقويم. فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المُعاد تقويمه - بشكل ذي أهمية نسبية - عن مبلغه الدفتري، فإن إعادة تقويم إضافي يُعد ضرورياً. قد تعاني بعض الأصول غير الملموسة من تحركات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، وبالتالي تتطلب إعادة تقويم سنوي. وتكون مثل إعادة التقويمات المتكررة هذه غير ضرورية - فقط - للأصول غير الملموسة التي تكون التحركات في قيمتها العادلة ضئيلة.

٨٠ عندما يعاد تقويم الأصل غير الملموس، فإن المبلغ الدفتري لهذا الأصل يتم تعديله إلى المبلغ المعاد تقويمه. وفي تاريخ إعادة التوييم تتم معالجة الأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقويم القيمة الدفترية للأصل. على سبيل المثال، قد يتم تعديل إجمالي المبلغ الدفتري بالرجوع إلى بيانات سوقية قابلة للملاحظة أو قد تتم إعادة عرضها بشكل تناسبي مع التغير في المبلغ الدفتري. يتم تعديل مجمع الإطفاء في تاريخ التقويم ليعادل الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل ومبلغه الدفتري بعد الأخذ في الحسبان مجمع خسائر الهبوط؛ أو

(ب) استبعاد مجمع الإطفاء مقابل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل.

وبعد مبلغ التسوية في مجمع الإطفاء جزءً من الزيادة أو التخفيض في المبلغ الدفتري الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات ٨٥ و٨٦.

٨١ **عندما لا يمكن إعادة تقويم أصل غير ملموس في فئة أصول غير ملموسة مُعاد تقويمها نظرا لعدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل، فإنه يجب أن يُسجل الأصل بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إطفاء وخسائر هبوط.**

٨٢ **عندما لا يعد من الممكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس مُعاد تقويمه بالرجوع إلى سوق نشطة، فإن المبلغ الدفتري للأصل يجب أن يكون مبلغ إعادة تقويمه في تاريخ آخر إعادة تقويم بالرجوع إلى السوق النشطة مطروحاً منه أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة.**

٨٣ قد تشير حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشطة لأصل غير ملموس مُعاد تقويمه أن الأصل قد هبطت قيمته وأنه يلزم أن يُختبر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٨٤ عندما يمكن أن تُقاس القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلي سوق نشطة في تاريخ قياس لاحق، فإن نموذج إعاده التقويم يُطبق من هذا التاريخ.

٨٥ **عندما يزداد المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وأن تُجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقويم مُثبت – سابقاً – ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه.**

٨٦ **عندما ينخفض المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر أي رصيد دائن في فائض إعادة التقويم متعلق بذلك الأصل. ويقلص الانخفاض المُثبت ضمن الدخل الشامل الآخر من المبلغ المُجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.**

٨٧ يمكن أن يُحول فائض إعادة التقويم المتراكم ضمن حقوق الملكية - بشكل مباشر - إلى الأرباح المبقاة عندما يتحقق الفائض. ويمكن أن يتحقق الفائض بالكامل عند تخريد الأصل أو استبعاده. وبالرغم من ذلك، قد يتحقق بعض الفائض عندما يُستخدم الأصل من قبل المنشأة؛ وفي مثل هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الإطفاء المُستند إلى المبلغ الدفتري المُعاد تقويمه للأصل والإطفاء الذي كان سيُثبت بالاستناد إلى التكلفة التاريخية للأصل. ولا يُجرى التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

العمر الإنتاجي

٨٨ **يجب على المنشأة أن تقدر ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدودا أو غير محدود، وإذا كان محدوداً، طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تشكل ذلك العمر الإنتاجي. ويجب أن يُعد الأصل غير الملموس من قبل المنشأة أن له عمر إنتاجي غير محدود عندما . استناداً إلى تحليل جميع العوامل ذات الصلة. لا يكون هناك نهاية مُتوقعة للفترة التي يُتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلة للمنشأة.**

٨٩ تستند المحاسبة عن الأصل غير الملموس إلى عمره الإنتاجي. حيث يتم إطفاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدود (انظر الفقرات ٩٧-١٠٦)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود (انظر الفقرات ١٠٧-١١٠). وتوضح الأمثلة المرفقة بهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة عن تلك الاصول على أساس تقديرات العمر الإنتاجي.

٩٠ تؤخذ الكثير من العوامل في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، بما في ذلك:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل - بشكل كفء - من قبل فريق إدارة آخر؛

(ب) دورات حياة المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة عن تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي تستخدم بطريقة مشابهة؛

(ج) التقادم الفني، أوالتكنولوجي، أوالتجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛

(د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات المُنتجة من الأصل؛

(هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛

(و) مستوى نفقة الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل وقدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى مثل ذلك المستوى؛

(ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به؛

(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى للمنشأة.

٩١ إن مصطلح "غير محدود" لا يعني "غير متناهي". يعكس العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس - فقط - ذلك المستوى من نفقة الصيانة المستقبلية المطلوب للحفاظ على الأصل عند مستوى أدائه المُقدر في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى مثل ذلك المستوى. ويجب ألا يعتمد استنتاج أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدود على النفقة المستقبلية المُخططة بما يزيد عن تلك المطلوبة للحفاظ على الأصل عند ذلك المستوى من الأداء.

٩٢ في ضوء تاريخ التغيرات السريعة في التكنولوجيا، فإن برنامج الحاسب الالي وأصول غير ملموسة أخرى كثيرة تكون عرضة للتقادم التقني. وبناءً عليه، فإنه غالباً ما سيكون الحال أن عمرها الإنتاجي قصير. قد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام أصل غير ملموس مؤشراً إى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل.

٩٣ قد يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلا جدا أو حتى غير محدود. وتبرر حالات عدم التاكد تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس الحيطة والحذر، ولكنها لا تبرر اختيار عمر يكون قصيراً - بشكل غير واقعي.

٩٤ **لا يجوز أن يزيد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، الذي ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، عن فترة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الاخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر بالاعتماد على الفترة التي تتوقع المنشأة أن يُستخدم الأصل خلالها. وإذا تم إحالة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الاخرى لأجل مقيد يمكن تجديده، فإنه يجب أن يشتمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد – فقط – عندما يوجد دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة. أما العمر الإنتاجي للحق المُعاد اقتناؤه والمُثبت على أنه أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع أعمال فهو الفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي بمقتضاه مُنح الحق ولا يجوز أن يشتمل على فترات التجديد.**

٩٥ قد يكون هناك عوامل اقتصادية ونظامية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. تحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي سوف تُستلم خلالها المنافع الاقصادية المستقبلية من قبل المنشأة. وقد تقيد العوامل النظامية الفترة التي تحصل خلالها المنشأة على هذه المنافع. ويعد العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من الفترات المحددة بموجب تلك العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل التالية، من بين غيرها، إلى أن المنشأة ستكون قادرة على أن تجدد الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:

(أ) وجود دليل، من المحتمل أن يستند إلى الخبرة، بأن الحقوق التعاقدية والحقوق النظامية الأخرى سوف تُجدد. وإذا كان التجديد مشروطا بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يتضمن دليلاً بأن الطرف الثالث سوف يعطي موافقته؛

(ب) وجود دليل بأنه سوف يتم استيفاء أي من الشروط الضرورية للحصول على التجديد؛

(ج) أن تكلفة التجديد بالنسبة للمنشأة ليست كبيرة عندما تُقارن بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقع أن تتدفق إلى المنشأة من التجديد.

فإذا كانت تكاليف التجديد كبيرة عندما تُقارن بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقع أن تتدفق إلى المنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تعبر، في جوهرها، عن تكلفة إقتناء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة

فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

٩٧ **يجب أن يُخصص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي محدود على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن يبدأ الإطفاء عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويجب أن يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يُدرج فيه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفه على أنها محتفظ بها بالبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، أو التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أيهما أبكر. ويجب أن تعكس طريقة الإطفاء المُستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة. فإذا كان من غير الممكن أن يُحدد ذلك النمط – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب أن تُستخدم طريقة القسط الثابت. ويجب ان يُثبت عبء الإطفاء لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يسمح أو يتطلب هذا المعيار أو غيره بأن يُدرج ضمن المبلغ الدفتري لأصل آخر.**

٩٨ يمكن أن تُستخدم تشكيلة من طرق الإطفاء لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. وتُختار الطريقة المُستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المُتوقعة الكامنة في الأصل، وتُطبق - بشكل ثابت - من فترة إلى أخرى، مالم يوجد تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

٩٨أ هناك إفتراض قابل للدحض بأن طريقة الإطفاء التي تعتمد على الإيرادات المتولدة من نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس غير مناسبة. الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام أصل غير ملموس تعكس عادة عوامل لا ترتبط مباشرة باستهلاك المنافع الإقتصادية الكامنة في الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. قد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم الذي ليس له تأثير على الطريقة التي يتم بها استهلاك الأصل. هذا الإفتراض يمكن التغلب عليه فقط في ظروف محددة.

(أ) حيث يتم التعبير عن الأصل غير الملموسكمقياس للإيرادات كما هو مبين في الفقرة ٩٨ج؛ أو

(ب) عندما يمكن إثبات أن الإيرادات واستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل غير الملموس مترابطة إلى حد كبير.

٩٨ب عند اختيار طريقة الإطفاء المناسبة وفقاً للفقرة ٩٨، يمكن للمنشأة تحديد العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، العقد الذي يحدد حقوق المنشأة في استخدام الأصل غير الملموس قد يحدد استخدام المنشأة للأصل غير الملموس في مدة محددة مسبقاً من السنوات (أي وقت)، أوعدد الوحدات المنتجة، أو كمبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي سيتم توليدها. تحديد مثل هذا العامل المحدد المهمين يمكن في الغالب أن يعد بمثابة نقطة إنطلاق لتحديد الأساس المناسب للإطفاء، ولكن قد يتم تطبيق أساس آخر إذا كان يعكس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية عن قرب.

٩٨ج في الظروف التي يكون فيها تحقيق مستوى من الإيرادات هو العامل المهمين المتأصل في الأصل غير الملموس، فإن الإيرادات التي ستتولد يمكن أن تكون أساساً مناسباً للإطفاء. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة إقتناء إمتياز لإكتشاف واستخراج الذهب من من منجم للذهب. قد يكون إنتهاء العقد على أساس مبلغ ثابت من إجمالي الإيرادات التي تتولد من الاستخراج (على سبيل المثال، قد يسمح عقد باستخراج الذهب من من المنجم حتى تبلغ الإيرادات التراكمية من بيع الذهب ٢ مليار وحدة عمله) وليس على أساس الوقت أو على كمية الذهب المستخرج. وفي مثال آخر، قد يكون الحق في تشغيل طريق برسم عبور معتمدا على مبلغ إيرادات إجمالي ثابت يتولد من الرسوم التراكمية (على سبيل المثال، قد يسمح عقد بتشغيل الطريق برسم العبور حتى يبلغ المبلغ التراكمي للرسوم المتولدة من تشغيل الطريق ١٠٠ مليون وحدة عملة). وفي الحالة التي تعد فيها الإيرادات هي العامل المحدد المهيمن في عقد استخدام الأصل غير الملموس، فإن الإيرادات التي سيتم توليدها قد تكون أساساً مناسباً لإطفاء الأصل غير الملموس شريطة أن يحدد العقد المبلغ الإجمالي الثابت للإيرادات التي ستتولد والتي يتم بموجبها تحديد الإطفاء.

٩٩ يُثبت الإطفاء - عادةً - ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تُستنفد - أحياناً - المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، يشكل عبء الإطفاء جزءً من تكلفة الأصل الاخر ويُدرج ضمن مبلغه الدفتري. على سبيل المثال، يُدرج إطفاء الأصول غير الملموسة المُستخدمة في العملية الإنتاجية ضمن المبلغ الدفتري للمخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢"المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠ يجب أن يُفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود ستكون صفراً، ما لم:

(أ) يوجد ارتباط من قبل طرف ثالث بأن يشتري الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) يوجد سوق نشطة للأصل (كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣):

(١) يمكن أن تُحدد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق؛

(٢) من المحتمل أنه سوف توجد مثل تلك السوق في نهاية العمر الانتاجي للأصل.

١٠١ يُحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود بعد طرح قيمته المتبقية. تعني القيمة المتبقية التي تزيد عن الصفر - ضمناً - أن المنشأة تتوقع أن تستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

١٠٢ يستند تقدير القيمة المتبقية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده من الاستبعاد باستخدام الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه والذي وصل لنهاية عمره الإنتاجي والذي تم تشغيله في ظل ظروف مشابهة لتلك التي سوف يستخدم في ظلها الأصل. ويجب أن تُراجع القيمة المتبقية - على الأقل - في نهاية كل سنة مالية. وتتم المحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣ قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يعادل المبلغ الدفتري للأصل، أو أكبر منه. وعندما يحدث ذلك، يكون عبء الإطفاء للأصل صفراً ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية - لاحقاً - إلى مبلغ أقل من المبلغ الدفتري للأصل.

مراجعة فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

١٠٤ **يجب أن تُراجع فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود –على الأقل – في نهاية كل سنة مالية. وعندما يختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، فإنه يجب – تبعاً لذلك – أن يتم تغيير فترة الإطفاء. وإذا كان هناك تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإنه يجب أن يتم تغيير طريقة الإطفاء لتعكس النمط المُغَيَّر. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.**

١٠٥ خلال عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح من الواضح أن تقدير عمره الإنتاجي غير مناسب. على سبيل المثال، قد يشير إثبات خسارة هبوط إلى أنه يلزم أن يتم تغيير فترة الإطفاء.

١٠٦ مع مرور الوقت، قد يتغير النمط المُتوقع أن تتدفق به المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة من الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن طريقة الرصيد المتناقص للإطفاء تُعد مناسبة بدلاً من طريقة القسط الثابت. مثال آخر هو عندما يُؤجل استخدام الحقوق المُتمثلة في ترخيص إنتظارا لتصرف بشأن المكونات الأخرى لخطة العمل. في هذه الحالة، قد لا تُستلم المنافع الاقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة

١٠٧ **لا يجوز أن يتم إطفاء أصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدود.**

١٠٨ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، فإن المنشأة مُطالبة بأن تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غيرالمحدود للهبوط، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه مع مبلغه الدفتري

(أ) سنوياً،

(ب) حينما يكون هناك مؤشراً على أن قيمة الأصل غير الملموس ربما تكون هبطت.

مراجعة تقدير العمر الإنتاجي

١٠٩ **يجب أن يُراجع العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه – كل فترة – لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف ما تزال تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود للأصل. فإذا لم تكن كذلك، فإنه يجب المحاسبة عن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي من غير محدود إلى محدود على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.**

١١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدود بدلاً من غير محدود يُعد مؤشراً على أن قيمة الأصل غير الملموس ربما تكون هبطت. نتيجة لذلك، تختبر المنشأة الأصل للتحقق من الهبوط في قيمته وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه، المُحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مبلغه الدفتري، وإثبات أي زيادة في المبلغ الدفتري عن المبلغ الممكن استرداده على أنه خسارة هبوط.

إمكانية استرداد المبلغ الدفتري - خسائر الهبوط

١١١ لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد هبطت، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦. حيث يوضح ذلك المعيار متى وكيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل، ومتى تُثبت خسارة هبوط أو تعكسها.

التخريدات والاستبعادات

١١٢ **يجب أن يُلغى إثبات الأصل غير الملموس:**

(أ) عند الاستبعاد؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

١١٣ **يجب أن يُحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات أصل غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للأصل. ويجب أن يُثبت ضمن الربح أو الخسارة عندما يُلغى إثبات الأصل (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز أن تُصنف المكاسب على أنها إيراد.**

١١٤ قد يحدث استبعاد الأصل غير الملموس بطرق متنوعة (مثل بالبيع، أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي، أو بالتبرع). تاريخ استبعاد الأصل غير الملموس هو تاريخ حصول المتلقي على السيطرة على الأصل وفقاً لمتطلبات تحديد متى يتم استيفاء إلتزام الأداء في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد بالبيع وإعادة الاستئجار.

١١٥ عندما تُثبت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ٢١، تكلفة استبدال جزء من أصل غير ملموس ضمن المبلغ الدفتري للأصل، فإنها - حينذاك - تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل. وعندما لا يكون من الممكن - عملياً - للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فإنه يمكنها أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت إقتنائه أو توليده داخلياً.

١١٥أ في حالة الحق المُعاد اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، إذا أُعيد - لاحقاً - إصدار (بيع) الحق إلى طرف ثالث، فإنه يجب أن يُستخدم المبلغ الدفتري المتعلق به ـ إن وجد ـ عند تحديد المكسب أو الخسارة من إعادة الإصدار.

١١٦ يتم تحديد مبلغ العوض المدرج في المكسب أو الخسارة الناتجة من استبعاد الأصل غير الملموس وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة في الفقرات ٤٧–٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. لاحقاً يجب المحاسبة عن التغيرات في مبلغ العوض المدرج في الربح أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١١٧ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس، ما لم يكن الأصل قد استهلك بالكامل أو صُنف على أنه مُحتفظ به للبيع (أو مُدرج ضمن مجموعة استبعاد مُصنفه على أنها مُحتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥.

الإفصاح

عام

١١٨ **يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع تمييز الأصول غير الملموسة المُتولدة داخلياً عن الأصول غير الملموسة الأخرى:**

(أ) ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة و، إذا كانت محددوة، الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المُستخدمة؛

(ب) طرق الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية المحدودة؛

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري وأي مجمع إطفاء (مُضاف إلى مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) البند (البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي أُدرج فيه أي إطفاء لأصول غير ملموسة؛

(هـ) مطابقة المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة بحيث تظهر:

(١) الإضافات، بحيث تبين – بشكل منفصل – تلك التي من التطوير الداخلي، وتلك المُقتناة – بشكل منفصل، وتلك المُقتناة من خلال عمليات تجميع أعمال؛

(٢) الأصول المُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥، والاستبعادات الأخرى؛

(٣) الزيادات أو النقصان خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقويمات بموجب الفقرات ٧٥، و٨٥، و٨٦، وعن خسائر الهبوط المُثبته أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٤) خسائر الهبوط المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٥) خسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٦) أي إطفاء مُثبت خلال الفترة؛

(٧) صافي فروق صرف العملة الناشئ عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض، أو عن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض للمنشأة؛

(٨) التغيرات الأخرى ضمن المبلغ الدفتري خلال الفترة.

١١٩ فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. ومن أمثلة الفئات المنفصلة:

(أ) أسماء العلامة؛

(ب) عناوين الصحف وعناوين النشر؛

(ج) برنامج الحاسب الالي؛

(د) التراخيص والامتيازات؛

(هـ) حقوق التأليف والنشر، وبراءات الاختراع، وحقوق الملكية الصناعية، وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات، والصيغ، والنماذج، والتصاميم، والنماذج الأولية؛

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

يتم تفصيل (تجميع) الفئات المذكورة أعلاه في فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينتج عن هذا معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

١٢٠ تفصح المنشأة عن معلومات عن الأصول غير الملموسة التي هبطت قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨(هـ)((٣)-(٥)).

١٢١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ التغيير قي تقدير محاسبي والذي له أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وقد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في:

(أ) تقدير العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس؛ أو

(ب) طريقة الإطفاء؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ **يجب على المنشأة أن تفصح– أيضاً – عن:**

(أ) للأصل غير الملموس المُقوم على أن له عمر إنتاجي غير محدود، المبلغ الدفتري لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود. وعند إبداء هذه الأسباب، يجب على المنشأة أن تصف العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن الأصل له عمر إنتاجي غير محدود.

(ب) وصف أي أصل غير ملموس منفرد، ومبلغه الدفتري وفترة الإطفاء المتبقية له، والذي يُعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

(ج) للأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق منحة حكومية والمُثبتة – بشكل أولي – بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ٤٤):

(١) القيمة العادلة المُثبتة – بشكل أولي – لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها الدفتري؛

(٣) ما إذا كانت مُقاسة بعد الإثبات بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم.

(د) وجود أصول غير ملموسة والتي قُيدت ملكيتها ومبالغها الدفترية، والمبالغ الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان لالتزامات.

(هـ) مبلغ الارتباطات التعاقدية لإقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣ عندما تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدود، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان قائمة العوامل الواردة في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المُقاسة بعد الإثبات باستخدام نموذج إعادة التقويم

١٢٤ **عندما تتم المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بمبالغ إعادة التقويم، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:**

(أ) بحسب فئة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(٢) المبلغ الدفتري للاصول غير الملموسة المُعاد تقويمها؛

(٣) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المُعاد تقويمها بعد الاثبات باستخدام نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٧٤.

(ب) مبلغ فائض إعادة التقويم الذي يتعلق بالإصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، بحيث يبين التغيرات خلال الفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على حملة الاسهم.

(ج) [حُذفت]

١٢٥ قد يكون من الضروري أن تُجمع فئات الأصول المُعاد تقويمها في فئات أكبر لأغراض الإفصاح. وبالرغم من ذلك، لا تُجمع الفئات إذا كان سينتج عن هذا مزيج من فئة الأصول غير الملموسة التي تشمل مبالغ مُقاسة بموجب كل من نموذجي التكلفة وإعادة التقويم.

نفقة البحث والتطوير

١٢٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ نفقة البحث والتطوير المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة.**

١٢٧ تشمل نفقة البحث والتطوير جميع النفقات التي تعود - بشكل مباشر - إلى أنشطة البحث أو التطوير (انظر الفقرتين ٦٦ و٦٧ للإرشادات حول نوع الإنفاق الذي يُدرج لغرض متطلب الإفصاح الوارد في الفقرة ١٢٦).

المعلومات الأخرى

١٢٨ تُشجَع المنشأة، ولكنها غير مُطالبة، بأن تُفصح عن المعلومات التالية:

(أ) وصف لأي أصل غير ملموس تم أطفاؤه بالكامل ولا يزال في الاستخدام؛

(ب) وصف مختصر للأصول غير الملموسة المهمة المُسيطر عليها من قبل المنشأة ولكنها لم تُثبت على أنها أصول نظراً لأنها لم تستوف ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار أو نظراً لأنه تم اقتناؤها أو توليدها قبل أن تصبح نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" المُصدرة في ١٩٩٨ سارية.

مقتضيات التحول وتاريخ السريان

١٢٩ [حُذفت]

١٣٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار:

(أ) على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المُقتناة ضمن عمليات تجميع أعمال يكون تاريخ الاتفاق بشأنها في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده؛

(ب) على المحاسبة عن جميع الأصول غير الملموسة الأخرى - بأثر مستقبلي - من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة المُثبتة في هذا التاريخ. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة، في ذلك التاريخ، أن تطبق هذا المعيار لإعادة تقدير الأعمار الإنتاجية لمثل تلك الأصول غير الملموسة. وعندما تغير المنشأة تقديرها للعمر الإنتاجي لأصل، كنتيجة لإعادة التقدير هذا، فإنه يجب المحاسبة عن ذلك التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١٣٠أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٦ على فترة أبكر، فإنه يجب أن تُطبق هذه التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

١٣٠ب عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المُستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى أنه عدل الفقرات ٨٥، و٨٦، و١١٨(هـ) (٣). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر، فإنه يجب أن تُطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

١٣٠ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) الفقرات ١٢، و٣٣- ٣٥، و٦٨، و٦٩، و٩٤، و١٣٠ وحذف الفقرتين ٣٨ و١٢٩ وأضاف الفقرة ١١٥(أ). عدل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في أبريل ٢٠٠٩ الفقرتين ٣٦ و٣٧. ويجب على المنشأة أن تطبق - بأثر مستقبلي - تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ومن ثم، لا يجوز أن تُعدل المبالغ المُثبتة للأصول غير الملموسة والشهرة ضمن عمليات تجميع أعمال سابقة. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨) على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تطبق التعديلات على تلك الفترة الأبكر وأن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠د عُدلت الفقرات ٦٩، و٧٠ و٩٨ وأُضيفت الفقرة ٦٩أ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠هـ [حُذفت]

١٣٠و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٣(هـ). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٣٠ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٨، و٣٣، و٤٧، و٥٠، و٧٥، و٧٨، و٨٢، و٨٤، و١٠٠ و١٢٤، وحذف الفقرات ٣٩ـ ٤١ و١٣٠(هـ). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عنما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٣٠ح عدّل "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢" المصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ٨٠. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبكر من هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة التعديل على فترة أبكر فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٠ ط يجب على المنشأة تطبيق التعديل الذي أدخلته "التحسينات السنوية دورة ٢٠١٠ - ٢٠١٢" على جميع إعادات التقويم التي تم إثباتها في الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات وفي الفترة السنوية السابقة مباشرة. يجوز للمنشأة أيضا عرض معلومات المقارنة المعدلة لأي فترات سابقة تم عرضها، لكنها ليست مطالبة بذلك. وإذا عرضت أي منشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأي فترات سابقة فيجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها وأن تبين أنه قد تم عرضها على أساس مختلف وأن تشرح ذلك الأساس.

١٣٠ي عدّل "توضيح الطرق المقبولة للإستهلاك والإطفاء" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨) المصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرتين ٩٢ و٩٨ وأضاف الفقرات ٩٨أ - ٩٨ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبليا على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت منشأة تلك التعديلات على فترة سابقة يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة.

١٣٠ ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود من العملاء" المصدر في مايو ٢٠١٤ الفقرات ٣ و١١٤ و١١٦. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي١٥.

١٣٠ل عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرات ٣، و٦، و١١٣، و١١٤. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

مُبادلات الأصول المتشابهة

١٣١ يعني المتطلب الوارد في الفقرتين ١٢٩ و١٣٠(ب) بأن يُطبق هذا المعيار - بأثر مستقبلي - أنه إذا قيست مُبادلة أصول قبل تاريخ سريان هذا المعيارعلى أساس المبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه، فإن المنشأة لا تعيد عرض المبلغ الدفتري للأصل الذي تم اقتناؤه ليعكس قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء.

التطبيق المبكر

١٣٢ تُشجع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة ١٣٠ على أن تطبق متطلبات هذا المعيار قبل تواريخ السريان المحددة في الفقرة ١٣٠. وبالرغم من ذلك، إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ السريان تلك، فإنه يجب عليها - أيضا - أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (المُنقح في ٢٠٠٤) في الوقت نفسه.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (المُصدر في ١٩٩٨)

١٣٣ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المُصدر في ١٩٩٨).

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

"العقارات الاستثمارية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات

٣٢ (تعديل) تعدل الفقرة رقم ٣٢، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيّم تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يجري تقويمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). ولأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، فإنه يجب على ~~تُشجع~~ المنشأة ~~–ولكنها غير مطالبة –على~~ قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه.، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

٧٥ (تعديل) تم تعديل الفقرة الفرعية (هـ) لتتلاءم مع التعديل المدخل على الفقرة رقم (٣٢) أعلاه، والتي اشترطت على المنشأة استخدام خدمات خبير تقويم مستقل لتقويم عقاراتها الاستثمارية. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ)...

~~(هـ) المدى الذي تستند فيه القيمة العادلة للعقار الاستثماري (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم خبير تثمين مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة~~ اسم خبير التثمين المستقل ومؤهلاته.

٧٥أ (إضافة) تضاف فقرة برقم ٧٥أ للمطالبة بالإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، وتلك المحتفظ بها انتظارا لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم يتحدد حاليا استخدامها المستقبلي.

وسبب الإضافة هو تأثير تلك المعلومات على قرارات المستثمرين في المملكة، وبخاصة تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية، وتأثيرها على حساب الزكاة المستحقة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

٧٥أ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل مستقل عن كل من مبلغ العقارات الاستثمارية المعدة للإيجار، ومبلغ العقارات الاستثمارية المحتفظ بها انتظارا لارتفاع قيمتها، وتلك التي لم تحدد المنشأة في تاريخ القوائم المالية استخدامها المستقبلي.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

العقارات الاستثمارية

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقار الاستثماري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ **يجب أن يتم تطبيق هذا المعيار لإثبات العقار الاستثماري وقياسه والإفصاح عنه.**

٣ [حذفت]

٤ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

التعريفات

٥ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

المبلغ الدفتري هو المبلغ الذي به يتم إثبات الأصل في قائمة المركز المالي.

التكلفة هي مبلغ النقد، أو مُعادلات النقد، المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو، عندما يكون منطبقا، المبلغ الذي يُنسب لذلك الأصل عند إثباته -ابتداءً -وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم".

القيمة العادلة هي الثمن الذي يتم استلامه مقابل بيع أصل، أو الذي سيتم دفعه مقابل تحويل التزام، في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

العقار الاستثماري هو عقار (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى – أو كلاهما) محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام) لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال أو لكليهما، وليس:

(أ) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو

(ب) لبيعه في السياق العادي للأعمال.

عقار يشغله المالك هو عقار محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.

تصنيف العقار على أنه عقار استثماري أو عقار يشغله المالك

٦ [حذفت]

٧ يتم الاحتفاظ بالعقار الاستثماري لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال أو لكليهما. وبناءً عليه، يولد العقار الاستثماري تدفقات نقدية مستقلة - إلى حد كبير - عن الأصول الأخرى المحتفظ بها من قبل المنشأة. وهذا ما يميز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك. إن إنتاج السلع أو توريدها أو تقديم الخدمات (أو استخدام العقار لأغراض إدارية) يولد تدفقات نقدية يمكن عَزْوها - ليس فقط -إلى العقار، ولكن أيضاً إلى الأصول الأخرى المستخدمة في عملية الإنتاج أو التوريد. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" على العقار المملوك الذي يشغله المالك، وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على العقار الذي يشغله المالك المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

٨ فيما يلي أمثلة على العقار الاستثماري:

(أ) أرض محتفظ بها لإنماء رأس المال على المدى الطويل وليس للبيع في الأجل القصير في السياق العادي للأعمال.

(ب) أرض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً. (وإذا لم تحدد المنشأة أنها ستستخدم الأرض كعقار يشغله المالك أو للبيع في الأجل القصير في السياق العادي للأعمال، فإن الأرض تعد مُحتفظاً بها لإنماء رأس المال).

(ج) مبنى تمتلكه المنشأة (أو أصل حق استخدام يتعلق بمبنى محتفظ به بواسطة المنشأة) وتم استئجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.

(د) مبنى شاغر ولكن يُحتفظ به ليتم تأجيره بموجب عقد واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.

(هـ) عقار يجري تشييده أو تطويره لاستخدامه مستقبلا على أنه عقار استثماري.

٩ فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تُعد عقاراً استثمارياً، وبناءً عليه، تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) عقار بقصد البيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة التشييد أو التطوير لمثل هذا البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")، على سبيل المثال، عقار تم اقتناؤه - حصرياً -بغية الاستبعاد اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويره وإعادة بيعه.

(ب) [حذفت]

(ج) عقار يشغله المالك (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦)، بما في ذلك (من بين أمور أخرى) عقار محتفظ به لاستخدامه مستقبلا على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار محتفظ به للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار يشغله الموظفون (سواء يدفع الموظفون إيجاراً بأسعار السوق أم لا)، وعقار يشغله المالك بانتظار الاستبعاد.

(د) [حذفت]

(هـ) عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تشتمل بعض العقارات على جزء محتفظ به لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال وعلى جزء آخر محتفظ به للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية. فإذا كان من الممكن بيع هذه الأجزاء -بشكل منفصل (أو تأجيرها -بشكل منفصل – بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المنشأة تحاسب عن هذه الأجزاء -بشكل منفصل. وإذا كان من غير الممكن بيع هذه الأجزاء – بشكل منفصل، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً - فقط - إذا كان يُحتفظ بجزء غير مهم للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.

١١ في بعض الحالات، تقدم المنشأة خدمات مُعاوِنَة لشاغلي العقار الذي تحتفظ به. تقوم المنشأة بمعالجة مثل هذا العقار على أنه عقار استثماري إذا كانت الخدمات غير مهمة بالنسبة للترتيب ككل. مثال ذلك عندما يقدم مالك مبنى مكتبي خدمات الأمن والصيانة إلى المستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة مهمة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تمتلك فندقا وتديره، فإن الخدمات المقدمة إلى النزلاء تكون مهمة بالنسبة للترتيب ككل. وبناءً عليه، فإن فندقا يديره المالك يعد عقاراً يشغله المالك وليس عقاراً استثماريا.

١٣ قد يصعب تحديد ما إذا كانت الخدمات المُعاوِنَة مهمة جدا إلى حد أن العقار لا يكون مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. على سبيل المثال، يحيل مالك الفندق -أحياناً -بعض المسئوليات إلى أطراف ثالثة بموجب عقد إدارة. وتختلف شروط مثل هذه العقود - على نحو واسع. فمن ناحية، قد يكون مركز المالك -في جوهره - مركز مستثمر سلبي. ومن ناحية أخرى، قد يكون المالك -ببساطة - أسند الوظائف اليومية إلى جهة خارجية في حين احتفظ هو بالتعرض الجوهري للتقلبات في التدفقات النقدية المتولدة عن عمليات الفندق.

١٤ هناك حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان العقار مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. وتضع المنشأة ضوابط بحيث تتمكن من ممارسة ذلك الاجتهاد -بشكل ثابت - وفقاً لتعريف العقار الاستثماري وللإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات ٧-١٣. تتطلب الفقرة ٧٥(ج) من المنشأة أن تفصح عن هذه الضوابط عندما يصعب التصنيف.

١٤أ هناك - أيضاً - حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان اقتناء عقار استثماري هو اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول أو أنه تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال". وينبغي الرجوع إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ لتحديد ما إذا كان يُعد تجميعا للأعمال أم لا. يتعلق التَنَاوُل الوارد في الفقرات ٧-١٤ من هذا المعيار بما إذا كان العقار يُعد عقاراً يشغله المالك أو عقاراً استثمارياً، أم لا، وليس بتحديد ما إذا كان اقتناء العقار يُعد تجميع أعمال، كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أم لا. إن تحديد ما إذا كانت معاملة معينة تستوفي تعريف تجميع الأعمال كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، وتتضمن عقاراً استثماريا كما تم تعريفه في هذا المعيار، يتطلب التطبيق المنفصل لكل من المعيارين.

١٥ في بعض الحالات، تمتلك المنشأة عقاراً يكون مؤجراً لمنشأتها الأم أو منشأة تابعة أخرى، وتشغله تلك المنشآت. لا يكون العقار مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً في القوائم المالية الموحدة، نظراً لأن العقار يُعد عقاراً يشغله المالك من منظور المجموعة. وبالرغم من ذلك، من منظور المنشأة التي تمتلكه، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً إذا كان يستوفي التعريف الوارد في الفقرة ٥. وبناءً عليه، يقوم المؤجر بمعالجة العقار على أنه عقار استثماري في قوائمه المالية الفردية.

الإثبات

١٦ **يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل عندما، وفقط عندما:**

(أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري المملوك سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ب) يكون من الممكن قياس تكلفة العقار الاستثماري - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٧ تقوم المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات هذا، بتقويم جميع تكاليف عقارها الاستثماري حال تحملها. وتشمل هذه التكاليف التكاليف التي تم تحملها -ابتداءً -لاقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تم تحملها - لاحقا -للإضافة إلى العقار، أو استبدال جزء منه، أو خدمته.

١٨ بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تكاليف الخدمة اليومية لمثل هذا العقار ضمن المبلغ الدفتري للعقار. وبدلاً من ذلك، يتم إثبات هذه التكاليف ضمن الربح أو الخسارة حال تحملها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي - بشكل رئيس -تكاليف العمالة والمواد الاستهلاكية، وقد تشمل تكلفة الأجزاء الثانوية. وغالباً ما يتم وصف الغرض من هذه النفقات على أنه لأجل "إصلاحات وصيانة" العقار.

١٩ قد يتم اقتناء أجزاء من العقارات الاستثمارية من خلال الاستبدال. فعلى سبيل المثال، قد تكون الجدران الداخلية استبدالا للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإثبات، تثبت المنشأة تكلفة استبدال جزء من عقار استثماري موجود حال تحمل تلك التكلفة في المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري، وذلك إذا كانت ضوابط الإثبات قد تم استيفاءها. ويتم إلغاء إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.

١٩أ يجب إثبات العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس عند الإثبات

٢٠ **يجب أن يتم قياس العقار الاستثماري المملوك -ابتداءً -بتكلفته. ويجب أن يتم إدراج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي.**

٢١ تشتمل تكلفة عقار استثماري تم شراؤه على سعر شرائه وأية نفقات أخرى يمكن عَزْوها - بشكل مباشر -إلى العقار. وتشمل النفقات التي يمكن عَزْوها - بشكل مباشر -إلى العقار، على سبيل المثال، الأتعاب المهنية مقابل الخدمات القانونية، وضرائب نقل الملكية وتكاليف المعاملة الأخرى.

٢٢ [حُذفت]

٢٣ لا تتم زيادة تكلفة العقار الاستثماري بـ:

(أ) تكاليف بدء التشغيل (ما لم تكن ضرورية لجلب العقار إلى الحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة)، أو

(ب) خسائر التشغيل المتكبدة قبل أن يحقق العقار الاستثماري مستوى الإشغال المخطط له، أو

(ج) المبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام، أو العمالة، أو الموارد الأخرى التي يتم تحملها عند تشييد العقار أو تطويره.

٢٤ إذا تم تأجيل الدفع مقابل عقار استثماري، فإن تكلفته تكون هي السعر النقدي المعادل. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

٢٥ [حذفت]

٢٦ [حذفت]

٢٧ قد يتم اقتناء واحد أو أكثر من العقارات الاستثمارية بمبادلتها بأصل أو بأصول غير نقدية، أو بمزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير التَنَاوُل التالي إلى مُبادلة أصل غير نقدي واحد بآخر، ولكنه ينطبق - أيضاً -على جميع المُبادلات الموضحة في الجملة السابقة. يتم قياس تكلفة مثل هذا العقار الاستثماري بالقيمة العادلة، إلا عندما (أ) تفتقر معاملة المُبادلة إلى مضمون تجاري، أو (ب) لا يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لا للأصل المُستلم ولا للأصل المتنازل عنه -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا كانت المنشأة لا تستطيع إلغاء إثبات الأصل المتنازل عنه - في الحال. إذا لم يتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه.

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة مُبادلة مضمون تجاري أم لا بالأخذ في الحسبان مدى التغير المتوقع في تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة مُبادلة مضمونٌ تجاري إذا:

(أ) كان التكوين العام (المخاطر، والتوقيت والمبلغ) للتدفقات النقدية للأصل المُستلم يختلف عن التكوين العام للتدفقات النقدية للأصل المُحول، أو

(ب) إذا تغيرت، نتيجة للمُبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة،

(ج) وكان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول التي تمت مُبادلتها.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة المُبادلة مضمونٌ تجاريٌ، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة يجب أن تعكس التدفقات النقدية بعد الضريبة. قد تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن يتعين على المنشأة إجراء حسابات تفصيلية.

٢٩ يمكن قياس القيمة العادلة للأصل –بطريقة يمكن الاعتماد عليها –إذا (أ) لم يكن التباين في مدى القياسات المعقولة للقيمة العادلة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) أمكن تقويم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن النطاق –بشكل معقول –واستخدامها عند قياس القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه –بطريقة يمكن الاعتماد عليها– فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تستخدم عندئذ لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم بائِنة بشكل أوضح.

٢٩أ يجب قياس العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام إبتداءً بتكلفته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس بعد الإثبات

السياسة المحاسبية

٣٠ **أخذاً في الحسبان الاستثناءات الموضحة في الفقرة ٣٢أ يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٣–٥٥ أو نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.**

٣١ ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على أن التغيير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم - فقط –إذا كان ينتج عن التغيير قوائم مالية تقدم معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المرجح –بدرجة كبيرة - أنه سوف ينتج عن تغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرض أكثر ملاءمة.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). وتُشجع المنشأة –ولكنها غير مطالبة –على قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه.

٣٢أ **يجوز للمنشأة أن:**

(أ) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية المعززة لالتزامات تدفع عائدا يرتبط – بشكل مباشر –بالقيمة العادلة، أو بالعوائد من أصول محددة بما فيها ذلك العقار الاستثماري؛

(ب) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية الأخرى، بغض النظر عما تم اختياره في البند (أ).

٣٢ب تدير بعض شركات التأمين والمنشآت الأخرى صندوق عقارات داخلي يقوم بإصدار وحدات اسمية، مع احتفاظ المستثمرين ببعض الوحدات في عقود مترابطة واحتفاظ المنشأة بأخرى. لا تسمح الفقرة ٣٢أ للمنشأة بقياس جزء من العقارات التي يحتفظ بها الصندوق بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة.

٣٢ج إذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين في الفقرة ٣٢أ، فإن مبيعات العقارات الاستثمارية ما بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة ويجب أن يتم إثبات التغير المتراكم في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، إذا تم بيع عقار استثماري من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار في تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ **بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، باستثناء الحالات الموضحة في الفقرة ٥٣.**

٣٤ **[حذفت]**

٣٥ **يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة الناشئة عن تغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها.**

٣٦– ٣٩ [حُذفت]

٤٠ عند قياس القيمة العادلة لعقار استثماري وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس، من بين أمور أخرى، دخل الإيجار من عقود الإيجار الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠أ عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الاستثمار محتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١ يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الأساس للإثبات الأولي لتكلفة العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. وتتطلب الفقرة ٣٣ أن يتم إعادة قياس العقار الاستثمار المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازما بالقيمة العادلة، إذا إختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة. وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة)، ينبغي أن تكون صفرا. وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الاستخدام من التكلفة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٣٣ (أخذاً في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠) ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢- ٤٧ [حُذفت]

٤٨ في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً -لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثماريا -لأول مرة -بعد تغيير في الاستخدام) على أن التباين في مدى القياسات المعقولة للقيمة العادلة سيكون كبيراً جداً، وأنه من الصعب جدا تقويم احتمالات النتائج المختلفة، بحيث تنتفي الفائدة من قياس واحد للقيمة العادلة. قد يشير هذا إلى أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للعقار -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - على أساس مستمر (أنظر الفقرة ٥٣).

٤٩ [حُذفت]

٥٠ عند تحديد المبلغ الدفتري لعقار استثماري بموجب نموذج القيمة العادلة، فإن المنشأة لا تحسب - بشكل مزدوج -الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة. فعلى سبيل المثال:

(أ) تُعد المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف - غالباً - جزءً لا يتجزأ من المبنى ويتم إدراجها - بشكل عام - ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، بدلاً من إثباتها -بشكل منفصل -على أنها عقارات، وآلات ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس أنه مؤثث، فإن القيمة العادلة للمكتب تشمل - بشكل عام - القيمة العادلة للأثاث، نظراً لأن دخل الإيجار يتعلق بمكتب مؤثث. وعندما يتم إدراج الأثاث ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، فإن المنشأة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.

(ج) لا تشمل القيمة العادلة للعقار الاستثماري دخل الإيجار التشغيلي المقدم أو المستحق، نظراً لأن المنشأة تقوم بإثباته على أنه التزام أو أصل منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري المُحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك دفعات الإيجار المتغيرة المتوقع أن تصبح واجبة السداد). ومن ثم، إذا كان التقويم الذي تم الحصول عليه لعقار هو بالصافي بعد طرح جميع المدفوعات المتوقع أن تتم، فإنه سوف يكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار مثبت، للوصول إلى المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥١ [حُذفت]

٥٢ في بعض الحالات، تتوقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المتعلقة بعقار استثماري (بخلاف المدفوعات الأخرى المتعلقة بالالتزامات المثبتة) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمتحصلات النقدية ذات العلاقة. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لتحديد ما إذا كان عليها أن تثبت التزاماً، وإذا كان ثمة التزام فكيف تقيسه.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٥٣ هناك افتراض -يمكن دحضه -بأن المنشأة تستطيع قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس مستمر. وبالرغم من ذلك، في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً -لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثمارياً -لأول مرة -بعد تغيير في الاستخدام) على أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس مستمر. وينشأ هذا عندما، وفقط عندما، يكون سوق العقارات المماثلة غير نشط (مثل وجود معاملات حديثة قليلة، أو أن عروض الأسعار ليست حالية أو أن أسعار المعاملات المرصودة تشير إلى أن البائع قد اضطر للبيع) وأن القياسات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها للقيمة العادلة (على سبيل المثال، المُستندة إلى توقعات التدفقات النقدية المخصومة) غير متاحة.

وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -ولكنها تتوقع أنه سيمكن قياس القيمة العادلة للعقار - بطريقة يمكن الاعتماد عليها -عند اكتمال التشييد، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد بالتكلفة إلى أن يصبح من الممكن قياس قيمته العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها-أو إلى أن يتم اكتمال التشييد (أيهما أبكر). وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري (بخلاف عقار قيد التشييد) لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس مستمر، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ للعقار الاستثماري المملوك أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. ويجب أن تُفترض القيمة المتبقية للعقار الاستثماري بأنها صفر. ويجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إلى حين استبعاد العقار الاستثماري.

٥٣أ بمجرد أن تصبح المنشأة قادرة على أن تقيس -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد كان يقاس - سابقاً -بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقاً للفقرة ٥٣، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ للأصول المملوكة أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

٥٣ب يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تخلص المنشأة، التي قامت بقياس بند لعقار استثماري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري الذي تم استكماله لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤ في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها المنشأة، للسبب المبين في الفقرة ٥٣، أن تقيس عقاراً استثمارياً باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإنها تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى، بما في ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد، بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، رغم أن المنشأة قد تستخدم نموذج التكلفة لعقار استثماري واحد، فإنه يجب عليها أن تستمر في المحاسبة عن كل من العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥ **إذا قامت المنشأة - سابقاً - بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإنه يجب عليها أن تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً يشغله المالك أو إلى أن تبدأ المنشأة في تطوير العقار لبيعه - لاحقاً -في السياق العادي للأعمال) حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.**

نموذج التكلفة

٥٦ **بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس عقارها الاستثماري:**

(أ) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، إذا استوفت الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع)؛

(ب) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إذا كان محتفظ بها بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام وليس محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(ج) وفقاً للمتطلبات الوارادة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

التحويلات

٥٧ **يجب على المنشأة تحول عقاراً إلى العقارات الاستثمارية، أو منها، عندما -وفقط عندما -يوجد تغيير في الاستخدام. ويحدث التغير في الاستخدام عندما يفي العقار بتعريف العقار الاستثماري أو يتوقف عن الوفاء به، ويكون هناك دليل على تغير الاستخدام. ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليلا على تغير الاستخدام. وتتضمن أمثلة الأدلة على تغير الاستخدام ما يلي من:**

(أ) بدء شغل المالك للعقار، للتحويل من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك؛ أو

(ب) بدء التطوير بغية البيع، للتحويل من عقار استثماري إلى مخزون؛ أو

(ج) انتهاء شغل المالك للعقار، للتحويل من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري؛ أو

(د) بدء عقد تأجير تشغيلي لطرف آخر، للتحويل من مخزون إلى عقار استثماري.

(هـ) [حُذفت]

٥٨ عندما تقرر المنشأة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة العقار على أنه عقار استثماري إلى حين إلغاء إثباته (حذفه من قائمة المركز المالي) ولا تصنفه على أنه مخزون. وبالمثل، إذا قامت المنشأة بالبدء في إعادة تطوير عقار استثماري حالي لغرض استخدام مستقبلي مستمر على أنه عقار استثماري، فإن العقار يظل عقاراً استثمارياً ولا يتم إعادة تصنيفه على أنه عقار يشغله المالك خلال إعادة التطوير.

٥٩ تنطبق الفقرات ٦٠–٦٥ على قضايا الإثبات والقياس التي تظهر عندما تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة لعقار استثماري. وعندما تستخدم المنشأة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين عقار استثماري، وعقار يشغله المالك والمخزون لا تغير المبلغ الدفتري للعقار المحول ولا تغير تكلفة ذلك العقار لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠ **للتحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو مخزون، فإن التكلفة المفترضة للعقار لأجل المحاسبة عنه – لاحقا -وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، أو معيار المحاسبة الدولي ٢ يجب أن تكون قيمته العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام.**

٦١ **عندما يصبح عقار يشغله المالك عقاراً استثماريا سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ للعقار المملوك والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام حتى تاريخ التغيير في الاستخدام. ويجب على المنشأة أن تعالج أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفتري للعقار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمته العادلة بنفس الطريقة كما لو كان إعادة تقويم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.**

٦٢ حتى ذلك التاريخ الذي يصبح فيه عقار يشغله المالك عقاراً استثماريا يتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تستهلك العقار (أو أصل حق الاستخدام) وتثبت أية خسائر هبوط تكون قد حدثت. وتعالج المنشأة أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفتري للعقار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمته العادلة بنفس الطريقة كما لو كان إعادة تقويم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وبعبارة أخرى:

(أ) يتم إثبات أي انخفاض ناتج في المبلغ الدفتري للعقار ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه وفي حدود المبلغ الذي أدرج ضمن فائض إعادة التقويم لذلك العقار، يتم إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر، ويخفض به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية.

(ب) تتم معالجة أي زيادة ناتجة في المبلغ الدفتري كما يلي:

(١) يتم إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى عكس خسارة هبوط سابقة في قيمة ذلك العقار. ولا يزيد المبلغ الذي يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة عن المبلغ اللازم لإعادة المبلغ الدفتري إلى المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (بالصافي بعد طرح الاستهلاك) لو لم يتم إثبات خسارة الهبوط

(٢) يتم إثبات أي جزء متبقي من الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر ويزداد به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية. وعند استبعاد العقار الاستثماري -لاحقاً- فإنه يجوز تحويل فائض إعادة التقويم الذي تم إدراجه ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المبقاة. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

٦٣ **للتحويل من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، يجب أن يتم إثبات أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفتري السابق ضمن الربح أو الخسارة.**

٦٤ تتفق معالجة التحويلات من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة مع معالجة مبيعات المخزون.

٦٥ **عندما تستكمل المنشأة تشييد أو تطوير عقار استثماري تم تشييده ذاتيا وسيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يُثبت أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفتري السابق ضمن الربح أو الخسارة.**

الاستبعادات

٦٦ **يجب أن يتم إلغاء إثبات العقار الاستثماري (حذفه من قائمة المركز المالي) عند استبعاده أو عندما يتم سحب العقار الاستثماري -بشكل دائم- من الاستخدام ولا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استبعاده.**

٦٧ قد يتم استبعاد عقار استثماري عن طريق البيع أو من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي. وتاريخ الاستبعاد للعقار الاستثماري المباع هو التاريخ الذي يكتسب فيه المستلم السيطرة على العقار الاستثماري وذلك وفقاً لمتطلبات تحديد متى يكون قد تم الوفاء بالتزام أداء والواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد الذي يتم من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي وعلى البيع وإعادة الاستئجار.

٦٨ إذا قامت المنشأة بإثبات تكلفة استبدال جزء من عقار استثماري ضمن المبلغ الدفتري للأصل-وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦- فإنها تلغي إثبات المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل. ولعقار استثماري تمت المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المُستبدل جزءً تم استهلاكه -بشكل منفصل. وعندما يكون من غير العملي للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفتري للجزء المُستبدل، فإنه يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في الوقت الذي تم فيه اقتناؤه أو تشييده. وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري - بالفعل -أن الجزء الذي سيتم استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى، قد يكون من الصعب تبين كم ينبغي تقليص القيمة العادلة للجزء الذي يجري استبداله. إن البديل لتقليص القيمة العادلة للجزء المُستبدل، عندما لا يكون القيام بذلك عملياً، هو أن يتم إدراج تكلفة الاستبدال ضمن المبلغ الدفتري للأصل ثم يتم إعادة تقويم القيمة العادلة، على النحو الذي يكون مطلوباً للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ **يجب أن يتم تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة عن تخريد أو استبعاد عقار استثماري على أنها الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والمبلغ الدفتري للأصل، ويجب أن يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار) في فترة التخريد أو الاستبعاد.**

٧٠ يتم تحديد مبلغ العوض، ليتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات عقار استثماري، وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب المحاسبة عن التغييرات اللاحقة على المبلغ المقدر للعوض المُدرج ضمن المكسب أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغييرات في سعر المعاملة والواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٧١ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معايير أخرى، بحسب ما هو مناسب، على أية التزامات تبقى عليها بعد استبعاد عقار استثماري.

٧٢ يجب أن يتم إثبات التعويض من قبل أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته، أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.

٧٣ إن الهبوط في قيمة عقار استثماري أو خسائره، والمطالبات بالتعويض أو مدفوعاته ذات العلاقة من قبل أطراف ثالثة، وأي شراء أو تشييد -يتم لاحقاً -لأصول للاستبدال، هي أحداث اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها -بشكل منفصل - كما يلي:

(أ) يتم إثبات الهبوط في قيمة العقار الاستثماري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم إثبات تخريدات أو استبعادات العقار الاستثماري وفقاً للفقرات ٦٦-٧١ من هذا المعيار؛

(ج) يتم إثبات التعويض من قبل أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته، أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحق التحصيل؛

(د) يتم تحديد تكلفة الأصول التي تمت إعادتها لما كانت عليه، أو تم شراؤها أو تشييدها على أنها استبدالات وفقاً للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ يجب تطبيق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. فوفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، يقدم مالك العقار الاستثماري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر حول عقود الإيجار التي دخل فيها. أما المستأجر الذي يحتفظ بالعقار الاستثماري كأصل حق استخدام فإنه يقدم إفصاحات المستأجر المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، ويقدم إفصاحات المؤجر لأي من عقود الإيجار التشغيلي التي دخل فيها.

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) [حذفت]

(ج) عندما يصعب التصنيف (أنظر الفقرة ١٤): الضوابط التي تستخدمها المنشأة في تمييز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك وعن العقار المُحتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال.

(د) [حُذفت]

(هـ) المدى الذي تستند فيه القيمة العادلة للعقار الاستثماري (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم خبير تثمين مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لما يلي:

(١) دخل الإيجار من عقار استثماري؛

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقار الاستثماري الذي تولد عنه دخل إيجار خلال الفترة؛

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقار الاستثماري الذي لم يتولد عنه دخل إيجار خلال الفترة؛

(٤) التغير المتراكم في القيمة العادلة، الذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة، عند بيع عقار استثماري من مجموعة أصول يتم فيها استخدام نموذج التكلفة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة (أنظر الفقرة ٣٢ج).

(ز) وجود قيود على قابلية تحقق عقار استثماري أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد، ومقدار تلك القيود.

(هـ) الالتزامات التعاقدية لشراء أو تشييد أو تطوير عقار استثماري، أو مقابل إصلاحات أو صيانة أو تحسينات.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٣-٥٥ أن تفصح عن مطابقة بين المبالغ الدفترية للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة، تظهر ما يلي:

(أ) الإضافات، بحيث تفصح -بشكل منفصل -عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقة لاحقة تم إثباتها ضمن المبلغ الدفتري للأصل؛

(ب) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛

(ج) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛

(و) التحويلات إلى ومن مخزون وعقار يشغله المالك؛

(ز) التغييرات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل تقويم تم الحصول عليه لعقار استثماري -بشكل جوهري-لغرض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب ازدواجية عد الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو موضح في الفقرة ٥٠، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بين التقويم الذي تم الحصول عليه والتقويم المعدل الذي تم تضمينه في القوائم المالية، مع الإظهار -بشكل منفصل -المبلغ المجمع لأية التزامات مثبتة لعقد إيجار تكون قد تمت إعادة إضافتها، وأي تعديلات مهمة أخرى.

٧٨ في الحالات الاستثنائية المشار إليها في الفقرة ٥٣، عندما تقوم المنشأة بقياس عقار استثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإن المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٧٦ يجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بذلك العقار الاستثماري -بشكل منفصل -عن المبالغ المتعلقة بالعقارات الاستثمارية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وصف للعقار الاستثماري؛

(ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) إذا كان ممكناً، مدى التقديرات الذي يُرجح -بدرجة عالية -أن تقع ضمنه القيمة العادلة؛

(د) عند استبعاد عقار استثماري غير مسجل بالقيمة العادلة:

(١) حقيقة أن المنشأة قد استبعدت عقاراً استثمارياً غير مسجل بالقيمة العادلة؛

(٢) المبلغ الدفتري لذلك العقار الاستثماري في وقت البيع؛

(٣) مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ أن تفصح عن:

(أ) طرق الاستهلاك المستخدمة؛

(ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الاستهلاك (مُضافاً إليه مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) مطابقة للمبلغ الدفتري للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة، بحيث تُظهر ما يلي:

(١) الإضافات، بحيث تفصح -بشكل منفصل -عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقة لاحقة تم إثباتها على أنها أصل؛

(٢) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛

(٣) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛

(٤) الاستهلاك؛

(٥) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها، ومبلغ خسائر الهبوط التي تم عكسها، خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٦) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛

(٧) التحويلات إلى ومن مخزون وعقار يشغله المالك؛

(٨) التغييرات الأخرى.

(هـ) القيمة العادلة للعقار الاستثماري. وفي الحالات الاستثنائية الموضحة في الفقرة ٥٣، عندما لا تستطيع المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها – فإنه يجب عليها أن تفصح عن:

(١) وصف للعقار الاستثماري؛

(٢) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(٣) إذا كان ممكناً؛ مدى التقديرات الذي يُرجح -بدرجة عالية -أن تقع ضمنه القيمة العادلة.

مقتضيات التحول

نموذج القيمة العادلة

٨٠ **يجب على المنشأة، التي طبقت -سابقاً -معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) وتختار -للمرة الأولى -أن تصنف بعض أو جميع حصص العقار المؤهلة المُحتفظ بها بموجب عقود تأجير تشغيلي وتحاسب عنها على أنها عقار استثماري، أن تثبت أثر ذلك الاختيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي يتم فيها الاختيار لأول مرة. بالإضافة إلى ذلك:**

(أ) إذا كانت المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم (في القوائم المالية أو بطريقة أخرى) -عن القيمة العادلة لتلك الحصص العقارية (مُقاسة على أساس يستوفي تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣)، فإن المنشأة تُشجع، ولكنها غير مطالبة، على أن:

(١) تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأبكر فترة معروضة تم لها الإفصاح عن مثل تلك القيمة العادلة للعموم؛

(٢) تعيد عرض معلومات المقارنة لتلك الفترات؛

(ب) إذا لم تكن المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم عن المعلومات الموضحة في البند (أ)، فإنه لا يجوز لها أن تعيد عرض معلومات المقارنة ويجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٨. حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يتم إعادة عرض معلومات المقارنة ما لم يكن من غير العملي إعادة مثل هذا العرض.

٨٢ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار -للمرة الأولى، فإن تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة يشمل إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقويم للعقار الاستثماري.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغيير في السياسات المحاسبية يتم إجراؤه عندما تطبق المنشأة هذا المعيار -لأول مرة -وتختار استخدام نموذج التكلفة. ويشمل أثر التغيير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقويم للعقار الاستثماري.

٨٤ **يجب أن يتم تطبيق متطلبات الفقرات ٢٧-٢٩ -بأثر مستقبلي -على المعاملات المستقبلية فقط فيما يتعلق بالقياس الأولي لعقار استثماري يتم اقتناؤه في معاملة مبادلة أصول.**

تجميع الأعمال

٨٤أ أضاف "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١-٢٠١٣" المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ١٤أ وعنواناً قبل الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل – بأثر مستقبلي -لعمليات اقتناء عقار استثماري وذلك من بداية أول فترة طبقت لها ذلك التعديل. وبالتالي، فإنه لا يجوز أن يتم تعديل المحاسبة عن عمليات اقتناء عقار استثماري في الفترات السابقة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجوز للمنشأة أن تختار تطبيق التعديل على عمليات اقتناء فردية لعقار استثماري تكون قد حدثت قبل بداية أول فترة سنوية تقع في تاريخ بدء السريان أو بعده إذا، وفقط إذا، كانت المعلومات اللازمة لتطبيق التعديل على تلك المعاملات الأبكر متاحة للمنشأة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

٨٤ب يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتعديلات المتعلقة بهذا المعيار لأول مرة تطبيق متطلبات التحول الواردة في الملحق ج من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ لعقارها الاستثماري المحتفظ به كأصل حق استخدام.

تحويلات العقار الاستثماري

٨٤ج عدل "تحويلات العقار الاستثمار" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٤٠) الصادر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرتين ٥٧-٥٨. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات على التغيرات في الاستخدام التي تحدث في بداية الفترة السنوية اليت تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذه التعديلات أو بعدها (تاريخ التطبيق الأولي). وعند تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تعيد تقييم تصنيف العقار المحتفظ به عند ذلك التاريخ، وتقوم في حال انطباق ذلك بإعادة تصنيف العقار بتطبيق الفقرات ٧-١٤ لتعكس الظروف الموجودة في ذلك التاريخ .

٨٤د على الرغم من متطلبات الفقرة ٨٤ج، فإنه يسمح للمنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرتين ٥٧-٥٨ بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، وذلك فقط إذا كان ذلك ممكنا بدون استخدام الإدراك المتأخر.

٨٤هـ إذا قامت المنشآة وفقاً للفقرة ٨٤ج بإعادة تصنيف العقار عند تاريخ التطبيق الأولي، فإنه يجب عليها:

(أ) المحاسبة عن إعادة التصنيف بتطبيق المتطلبات في الفقرات ٥٩-٦٤. وعند تطبيقها للفقرات ٥٩-٦٤، فإنه يجب عليها:

(١) قراءة أي إشارة لتاريخ التغيير في الاستخدام على أنه تاريخ التطبيق الأولي؛

(٢) إثبات أي مبلغ كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرات ٥٩-٦٤ باعتباره تعديلا على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) الإفصاح عن المبلغ المعاد تصنيفه إلى العقارات الاستثمارية أو منها وفقاً للفقرة ٨٤ج. ويجب على المنشأة أن تفصح عن تلك المبالغ المعاد تصنيفها على أنها جزء من مطابقة المبلغ الدفتري للعقارات الاستثمارية في بداية الفترة ونهايتها حسبما هو مطلوب بموجب الفقرتين ٧٦ و٧٩.

تاريخ السريان

٨٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة عبر المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، عدل الفقرة ٦٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فإنه يجب أن يتم تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٨٥ب عدّل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، المُصدر في ٢٠٠٨، الفقرات ٨، و٩، و٤٨، و٥٣، و٥٤ و٥٧، وحذف الفقرة ٢٢ وأضاف الفقرتين ٥٣أ و٥٣ب. يجب على المنِشأة أن تطبق تلك التعديلات - بأثر مستقبلي –للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح للمنشأة بأن تطبق التعديلات على العقارات الاستثمارية قيد التشييد من أي تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩ شريطة أن يكون قد تم قياس القيم العادلة للعقارات الاستثمارية قيد التشييد في تلك التواريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وفي نفس الوقت أن تطبق التعديلات على الفقرتين ٥ و٨١هـ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات".

٨٥ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٥، وعدل الفقرات ٢٦، و٢٩، و٣٢، و٤٠، و٤٨، و٥٣، و٥٣ب، و٧٨–٨٠ و٨٥ب، وحذف الفقرات ٣٦–٣٩، و٤٢–٤٧، و٤٩، و٥١ و٧٥د. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨٥د أَضاف "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١–٢٠١٣"، المُصدر في ديسمبر ٢٠١٣، عناوين قبل الفقرة ٦ وبعد الفقرة ٨٤ وأضاف الفقرتين ١٤أ و٨٤أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أبكر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٣(ب)، و٩، و٦٧، و٧٠. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٨٥و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بتعريف العقار الاستثماري ليشمل كلاً من العقار الاستثماري المملوك والعقار المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. وعدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الفقرات ٥، و٧، و٨، و٩، و١٦، و٢٠، و٣٠، و٤١، و٥٠، و٥٣، و٥٣أ، و٥٤، و٥٦، و٦٠، و٦١، و٦٢، و٦٧، و٦٩، و٧٤، و٧٥، و٧٧، و٧٨ وأضاف الفقرات ١٩أ، و٢٩أ، و٤٠أ، و٨٤ب والعناوين المرتبطة بها وحذف الفقرات ٣، و٦، و٢٥، و٢٦، و٣٤. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٨٥ز عدل "تحويلات العقارات الاستثمارية" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٤٠) المصدر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرتين ٥٧–٥٨، وأضاف الفقرات ٨٤ج–٨٤هـ. ويجب على المنشأة أن تطبيق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" (المُصدر في عام ٢٠٠٠).

معيار المحاسبة الدولي ٤١

"الزراعة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

أولا: تعديلات عامة:

تعدل الأمثلة المخالفة للشريعة بأمثلة مناسبة عند ورودها في أي فقرة من فقرات المعيار (الفقرات ٣، ٤)، فعلى سبيل المثال في الفقرة ٤، يتم استخدام مثال الأبقار ومنتجاتها بدلاً من الخنازير ومنتجاتها، ومثال أشجار الزيتون ومنتجاتها، بدلاً من أشجار العنب ومنتجاتها

معيار المحاسبة الدولي ٤١

الزراعة

الهدف

هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

١ **يجب أن يُطبق هذا المعيار للمحاسبة عما يلي عندما تكون متعلقة بالنشاط الزراعي:**

(أ) الأصول الحيوية، باستثناء النباتات المثمرة؛

(ب) المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد؛

(ج) المنح الحكومية المشمولة بالفقرات ٣٤ و٣٥.

٢ لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية").

(ب) النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦). وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.

(ج) المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").

(د) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة").

(هـ) أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار").

٣ يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي، وهو الإنتاج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة، عند نقطة الحصاد. وبعدئذٍ، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أو معيار آخر مناسب للتطبيق. ومن ثم، فإن هذا المعيار لا يتناول تصنيع المنتج الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال، تحويل العنب إلى عصير من قبل أحد مصنعي العصير الذي قام بزراعة العنب. ففي حين أن مثل هذا التصنيع قد يكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، وأن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض التشابه مع التحول الحيوي، إلا أن مثل هذا التصنيع لا يندرج ضمن تعريف النشاط الزراعي الوارد في هذا المعيار.

٤ يقدم الجدول أدناه أمثلة على الأصول الحيوية، والمنتج الزراعي، والمنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد:

الأصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
الغنم	الصوف	الغزل، السجاد
الأشجار في مزرعة أخشاب	الأشجار المقطوعة	الألواح، ونشارة الخشب
ماشية الألبان	الحليب	الجبن
الأبقار	الذبائح	النقانق، لحم الأبقار المصنع

الأصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
نباتات القطن	القطن المحصود	الخيوط والملابس
قصب السكر	القصب المحصود	السكر
نباتات التبغ	الأوراق المقطوفة	التبغ المصنع
شجيرات الشاي	الأوراق المقطوفة	الشاي
كرمات العنب	العنب المقطوف	العصير
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة
نخيل الزيت	الفاكهة المقطوفة	زيت النخيل
أشجار المطاط	عصارة الشجر المحصودة	منتجات المطاط

بعض النباتات، على سبيل المثال، شجيرات الشاي، وكرمات العنب، ونخيل الزيت، وأشجار المطاط، تستوفي –عادة –تعريف نبات مثمر وتقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦. وبالرغم من ذلك، فإن المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة، على سبيل المثال، أوراق الشاي، والعنب، وثمرة نخيل الزيت ولبن الشجر، يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١.

التعريفات

التعريفات المتعلقة بالزراعة

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

النشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحول الحيوي وحصاد الأصول الحيوية بغرض بيعها أو بغرض تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية.

المنتج الزراعي هو الإنتاج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

النبات المثمر هو نبات حي:

(أ) يستخدم في انتاج أو توريد منتج زراعي؛

(ب) يُتوقع أن يتحمل المنتج لأكثر من فترة واحدة؛

(ج) لديه احتمال بعيد أن يتم بيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.

الأصل الحيوي هو حيوان حي أو نبات.

التحول الحيوي يشمل عمليات النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر التي تسبب تغيرات نوعية أو كمية في الأصل الحيوي.

تكاليف البيع هي التكاليف الإضافية التي تعزى –بشكل مباشر –إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل.

مجموعة أصول حيوية هي تجميع للحيوانات الحية أو النباتات المتشابهة.

الحصاد هو فصل المنتج عن الأصل الحيوي أو إنهاء العمليات الحيوية للأصل الحيوي.

٥أ لا يُعد مايلي نباتات مثمرة:

(أ) النباتات المزروعة إلى أن تحصد على أنها منتج زراعي (على سبيل المثال، أشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب)؛

(ب) النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي عندما يكون هناك أكثر من احتمال بعيد أن المنشأة سوف -أيضاً- تحصد وتبيع النبات على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية (على سبيل المثال، الأشجار التي يتم زراعتها لأجل ثمارها وخشبها)؛

(ج) المحاصيل السنوية (على سبيل المثال، الذرة والقمح).

٥ب عندما لا تعد تستخدم النباتات المثمرة لتحمل منتجاً فإنه قد يتم قطعها وبيعها على أنها خردة، على سبيل المثال، لتستخدم على أنها حطب. إن مثل مبيعات الخردة العرضية تلك لا تمنع النبات من استيفاء تعريف نبات مثمر.

٥ج المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة يُعد أصلاً حيوياً.

٦ يشمل النشاط الزراعي نطاقاً متنوعاً من الأنشطة؛ على سبيل المثال، تربية الماشية، وزراعة الغابات، والمحاصيل السنوية أو المعمرة، وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الأحياء المائية (بما في ذلك تربية الأسماك). وتوجد سمات معينة مشتركة ضمن هذا التنوع:

(أ) القدرة على التغيير. الحيوانات الحية والنباتات قادرة على التحول الحيوي؛

(ب) إدارة التغيير. تسهِّل الإدارة التحول الحيوي من خلال تعزيز، أو على الأقل تثبيت، الظروف اللازمة لكي تحدث العملية (على سبيل المثال، مستويات المغذيات، والنداوة، ودرجة الحرارة، والخصوبة، والضوء). تميز مثل هذه الإدارة النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال، لا يُعد الحصاد من مصادر لا تتم إدارتها (مثل صيد السمك في المحيطات أو قطع الأشجار في الغابات) نشاطا زراعياً؛

(ج) قياس التغيير. يتم قياس ومتابعة التغيير في النوعية (على سبيل المثال، المِيزَة الوراثية، والكثافة، والنضج، والغلاف الدهني، والمحتوى البروتيني، وقوة الألياف) أو الكمية (على سبيل المثال، النسل، والوزن، والمتر المكعب، وطول الألياف أو قطرها، وعدد البراعم) الذي أحدثه التحول الحيوي أو الحصاد كوظيفة إدارية روتينية.

٧ ينتج عن التحول الحيوي الأنواع التالية من النتائج:

(أ) تغييرات في الأصل من خلال (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٢) التدهور (انخفاض في كمية أو تردي في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) التكاثر (إنتاج حيوانات حية أو نباتات إضافية)؛ أو

(ب) إنتاج منتج زراعي مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

تعريفات عامة

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

المبلغ الدفتري هو المبلغ الذي به يتم إثبات الأصل في قائمة المركز المالي.

القيمة العادلة هي الثمن قد يتم استلامه مقابل بيع أصل، أو الذي قد يتم دفعه مقابل تحويل التزام، في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة")

المنح الحكومية هي كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٢٠.

٩ [حُذفت]

الإثبات والقياس

١٠ **يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً حيوياً أو منتجاً زراعياً عندما، وفقط عندما:**

(أ) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

(ج) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١١ في النشاط الزراعي، يمكن أن يبرهن على السيطرة، على سبيل المثال، من الملكية القانونية للماشية ووضع العلامات التجارية على الماشية أو بخلاف ذلك وسمها عند الاقتناء، أو الولادة، أو الفطام. ويتم تقويم المنافع المستقبلية -عادة - عن طريق قياس الصفات العضوية المهمة.

١٢ **يجب أن يتم قياس الأصل الحيوي، عند الإثبات الأولي وفي نهاية كل فترة تقرير، بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، باستثناء الحالة الموضحة في الفقرة ٣٠ حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.**

١٣ **يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أو معيار آخر مناسب للتطبيق.**

١٤ [حُذفت]

١٥ يمكن تيسير قياس القيمة العادلة لأصل حيوي أو منتج زراعي من خلال تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعي وفقاً للصفات المهمة، على سبيل المثال، وفقاً للعمر أو النوعية. وتختار المنشأة تلك الصفات المقابلة للصفات المستخدمة في السوق على أنها أساس للتسعير.

١٦ تبرم المنشآت -غالباً -عقوداً لبيع أصولها الحيوية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي. ولا تُعد الأسعار التعاقدية -بالضرورة -ملائمة لقياس القيمة العادلة، نظراً لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي في ظلها سيدخل المشترون والبائعون المشاركون في السوق في معاملة. ونتيجة لذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي بسبب وجود عقد. وفي بعض الحالات، قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعي عقداً خاسراً، كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على العقود الخاسرة.

١٧- ٢١ [حُذفت]

٢٢ لا تُدرج المنشأة أي تدفقات نقدية لتمويل الأصول، أو الضرائب، أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (على سبيل المثال، تكلفة إعادة زرع الأشجار-بعد الحصاد -في غابة مزروعة).

٢٣ [حُذفت]

٢٤ قد تقارب التكلفة -في بعض الأحيان -القيمة العادلة، وتحديداً عندما:

(أ) يكون قد حدث تحول حيوي طفيف منذ تكبد التكلفة الأولية (على سبيل المثال، الشتلات التي زُرعت -مباشرة -قبل نهاية فترة التقرير أو الماشية المقتناة حديثا)؛ أو

(ب) لا يُتوقع أن يكون تأثير التحول الحيوي على السعر ذا أهمية نسبية (على سبيل المثال، النمو الأولي في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة صنوبر).

٢٥ تكـون الأصـول الحيوية -غالباً -ملتحمة عضوياً بالأرض (على سبيل المثال، الأشجار في غابة مزروعة). وقد لا تكون هناك سوق منفصلة للأصول الحيوية التي تكون ملتحمة بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المُؤتَلِفة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية، والأرض البكر، والتحسينات على الأرض. ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المُؤتَلِفة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية. على سبيل المثال، يمكن أن يتم طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المُؤتَلِفة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

المكاسب والخسائر

٢٦ يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحا منها تكاليف البيع، ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

٢٧ قد تنشأ خسارة عند الإثبات الأولي لأصل حيوي، نظراً لأن تكاليف البيع يتم طرحها عند تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل الحيوي. وقد ينشأ مكسب عند الإثبات الأولي لأصل حيوي، مثلاً عند ولادة عجل.

٢٨ يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

٢٩ قد ينشأ المكسب أو الخسارة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي كنتيجة للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٣٠ هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الحيوي بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، يمكن دحض ذلك الافتراض -فقط -عند الإثبات الأولي للأصل الحيوي الذي لا تتاح له أسعار سوق معلنة، وللذي يتقرر بشكل واضح أن القياسات البديلة لقيمته العادلة لا يمكن الاعتماد عليها. في مثل هذه الحالة، فإنه يجب أن يتم قياس ذلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط. وبمجرد أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل الحيوي -بطريقة يمكن الاعتماد عليها – فإنه يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وبمجرد أن يستوفي أصل حيوي غير متداول الضوابط ليصنف على أنه محتفظ به للبيع (أو يتم إدراجه ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٣١ يمكن دحض الافتراض الوارد في الفقرة ٣٠ -فقط -عند الإثبات الأولي. وتستمر المنشأة التي قامت -سابقاً -بقياس أصل حيوي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع في قياس الأصل الحيوي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إلى حين استبعاده.

٣٢ في جميع الحالات، تقيس المنشأة المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. ويعكس هذا المعيار وجهة النظر بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد يمكن دائما قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٣٣ لتحديد التكلفة، ومجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الهبوط، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان معيار المحاسبة الدولي ٢، ومعيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

المنح الحكومية

٣٤ **يجب أن يتم إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة، عندما، وفقط عندما، تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل.**

٣٥ **إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع مشروطة، بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي معين، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة عندما، وفقط عندما، يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.**

٣٦ تتنوع أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب منحة من منشأة أن تعمل بالزراعة في موقع بعينه لمدة خمس سنوات وتتطلب من المنشأة أن ترد كامل المنحة إذا عملت بالزراعة لمدة أقل من خمس سنوات. في هذه الحالة، لا يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة إلا بعد مرور السنوات الخمس. بالرغم من ذلك، إذا كانت شروط المنحة تسمح بأن يتم الابقاء على جزء منها وفقاً للوقت الذي انقضى، فإن المنشأة تُثبت ذلك الجزء ضمن الربح أو الخسارة مع مرور الوقت.

٣٧ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، عندما تتعلق منحة حكومية بأصل حيوي مُقاس بتكلفته مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط (أنظر الفقرة ٣٠).

٣٨ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، عندما تتعلق المنحة الحكومية بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي بعينه. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ -فقط -على منحة حكومية متعلقة بأصل حيوي مُقاس بتكلفته مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط.

الإفصاح

٣٩ [حُذفت]

عام

٤٠ **يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الإثبات الأولي للأصول الحيوية والمنتج الزراعي وعن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصول الحيوية.**

٤١ **يجب على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.**

٤٢ يمكن للإفصاح المطلوب بموجب الفقرة ٤١ أن يأخذ شكل وصف سردي أو كمي.

٤٣ تُشجع المنشأة على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول الحيوية، مع التمييز بين الأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج أو بين الأصول الحيوية مكتملة النمو والأصول الحيوية في طور النماء، بحسب ما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تفصح عن المبالغ الدفترية للأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج بحسب المجموعة. ويمكن للمنشأة -بالإضافة إلى ذلك -أن تقسم تلك المبالغ الدفترية بين الأصول مكتملة النمو والأصول في طور النماء. يوفر هذا التمييز معلومات قد تكون مفيدة في تقويم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. وتفصح المنشأة عن أساس إجراء أي من مثل هذا التمييز.

٤٤ الأصول الحيوية للاستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها على أنها منتج زراعي أو بيعها على أنها أصول حيوية. من الأمثلة على الأصول الحيوية للاستهلاك الماشية بقصد إنتاج اللحوم، والماشية المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع، والمحاصيل مثل الذرة والقمح، والمنتج الذي ينمو على النبات المثمر والأشجار التي تتم زراعتها لأجل الخشب. أما الأصول الحيوية للإنتاج فهي التي بخلاف الأصول الحيوية للاستهلاك، على سبيل المثال، الماشية التي يُنتج منها الحليب، وأشجار الفاكهة التي يتم حصاد الفاكهة منها. لا تُعد الأصول الحيوية للإنتاج منتجاً زراعياً، ولكنها، بدلا من ذلك، يتم الاحتفظ بها لتحمل منتج.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول الحيوية إما على أنها أصول حيوية مكتملة النمو أو أصولاً حيوية في طور النماء. الأصول الحيوية مكتملة النمو هي تلك التي قد حققت مواصفات قابلة للحصاد (للأصول الحيوية للاستهلاك) أو تكون قادرة على تحمل مواسم حصاد منتظمة (للأصول الحيوية للإنتاج).

٤٦ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، إذا لم يُفصح عنه في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

(أ) طبيعة أنشطتها التي تنطوي على كل مجموعة من الأصول الحيوية؛

(ب) القياسات غير المالية أو التقديرات للكميات المادية لـ:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية للمنشأة في نهاية الفترة؛

(٢) محصول المنتج الزراعي خلال الفترة.

٤٧– ٤٨ [حُذفت]

٤٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وجود أصول حيوية تكون ملكيتها مقيدة، والمبالغ الدفترية لها، والمبالغ الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات؛

(ب) مبلغ الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية؛

(ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

٥٠ يجب على المنشأة أن تعرض مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفتري للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. ويجب أن تشمل المطابقة:

(أ) المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛

(ب) الزيادات بسبب المشتريات؛

(ج) النقص الذي يعزى إلى مبيعات وأصول حيوية مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥؛

(د) النقص بسبب الحصاد؛

(هـ) الزيادات الناتجة عن تجميع أعمال؛

(و) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛

(ز) التغيرات الأخرى.

٥١ يمكن أن تتغير القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع أصل حيوي بسبب كل من التغيرات العضوية والتغيرات السعرية في السوق. يُعد الإفصاح المنفصل عن التغيرات العضوية والسعرية مفيداً في تقويم أداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية، تحديداً عندما تكون هناك دورة إنتاجية أطول من سنة واحدة. وفي مثل هذه الحالات، تُشجع المنشأةعلى الإفصاح، بحسب المجموعة أو خلاف ذلك، عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المُدرج ضمن الربح أو الخسارة بسبب التغيرات العضوية وبسبب التغيرات السعرية. تُعد هذه المعلومات- بشكل عام -أقل فائدة عندما تكون الدورة الإنتاجية أقل من سنة واحدة (على سبيل المثال، عند تربية الدجاج أو زراعة محاصيل الحبوب).

٥٢ ينتج عن التحول الحيوي عدد من أنواع التغير العضوي-النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر، وكل منها قابل للرصد والقياس. ولكل من هذه التغيرات العضوية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. ويُعد -أيضاً -أي تغير في القيمة العادلة لأصل حيوي بسبب الحصاد تغيراً عضوياً.

٥٣ يكون النشاط الزراعي -غالباً -عرضة لمخاطر المناخ، والمرض، والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حدث ينشأ عنه بند دخل أو مصروف ذو أهمية نسبية، فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك البند وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية". وتشمل أمثلة مثل هذا الحدث تفشي مرض خطير، وفيضان، وجفاف أو صقيع شديد، وانتشار الحشرات.

إفصاحات إضافية عن الأصول الحيوية حيثما لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٥٤ **إذا كانت المنشأة تقيس الأصول الحيوية بتكلفتها مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط (أنظر الفقرة ٣٠) في نهاية الفترة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لمثل هذه الأصول الحيوية:**

(أ) وصف للأصول الحيوية؛

(ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) إذا كان ممكنا، نطاق التقديرات التي يُرجح -بدرجة كبيرة -أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛

(د) طريقة الاستهلاك المستخدمة؛

(هـ) الأعمار الانتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛

(و) إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الاستهلاك (المجمع مع مجمع خسائر الهبوط) في بداية الفترة ونهايتها.

٥٥ **إذا قامت المنشأة، خلال الفترة الحالية، بقياس أصول حيوية بتكلفتها مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن أي مكسب أو خسارة مثبتة عند استبعاد مثل هذه الأصول الحيوية ويجب أن تفصح المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتعلقة بمثل هذه الأصول الحيوية -بشكل منفصل. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تتضمن المطابقة المبالغ التالية المُدرجة ضمن الربح أو الخسارة والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:**

(أ) خسائر الهبوط؛

(ب) عكس خسائر الهبوط؛

(ج) الاستهلاك.

٥٦ **إذا أصبحت القيمة العادلة لأصول حيوية مُقاسة -سابقاً -بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط قابلة للقياس -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -خلال الفترة الحالية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لتلك الأصول الحيوية:**

(أ) وصف للأصول الحيوية؛

(ب) توضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧ **يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يشمله هذا المعيار:**

(أ) طبيعة المنح الحكومية المُثبتة في القوائم المالية، وحدودها؛

(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية؛

(ج) الانخفاض الكبير المتوقع في مستوى المنح الحكومية.

تاريخ السريان والتحول

٥٨ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعده. ويُشجع على التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٩ لا يضع هذا المعيار أي مقتضيات تحول محددة. وتتم المحاسبة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٦٠ عدِّلت الفقرات ٥، و٦، و١٧، و٢٠، و٢١ وحذِفت الفقرة ١٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات -بأثر مستقبلي- للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦١ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرات ٨، و١٥، و١٦، و٢٥، و٣٠ وحذف الفقرات ٩، و١٧-٢١، و٢٣، و٤٧، و٤٨. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٦٢ عدّل "الزراعة: النباتات المثمرة (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١)، المُصدر في يونيو ٢٠١٤، الفقرات ١ - ٥، و٨، و٢٤، و٤٤ وأضاف الفقرات ٥أ - ٥ج و٦٣. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات -بأثر رجعي- وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

٦٣ في فترة التقرير التي يتم فيها تطبيق "الزراعة: النباتات المثمرة" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١) لأول مرة لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترة الحالية. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(و) من معيار المحاسبة الدولي ٨ لكل فترة معروضة سابقة.

٦٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، المصدر في يناير ٢٠١٦م الفقرة ٢. يجب على المنشأة تطبيق هذا التعديل عندما تقوم بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التفسير الدولي (IFRIC) ١

"التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١ " التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١

التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (المعدل في ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ على العديد من المنشآت التزامات بتفكيك وإزالة بنود العقارات والآلات والمعدات وإعادتها إلى الحالة الأصلية. وفي هذا التفسير يشار لمثل هذه الالتزامات على أنها "الالتزامات بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة". وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يقع فيه البند إلى حالته الأصلية، التي تتحمل المنشأة الالتزام بها إما عندما يتم اقتناء البند أو كنتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض غير إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ينطوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات بشأن كيفية قياس الالتزامات بالإزالة، والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة. يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن كيفية المحاسبة عن آثار التغيرات في قياس الالتزامات القائمة بالإزالة، والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أي التزام قائم بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه يكون في آن معا:

(أ) قد تم إثباته على أنه جزء من تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو كجزء من تكلفة أصل حق الاستخدام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦؛

(ب) قد تم إثباته على أنه التزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

فعلى سبيل المثال، قد يوجد التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه بتفكيك آلات، أو إصلاح الأضرار البيئية في الصناعات الاستخراجية، أو إزالة معدات.

الإشكال

٣ يتناول التفسير كيف ينبغي أن تتم المحاسبة عن أثر الأحداث التالية التي تغير قياس التزام قائم بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه:

(أ) تغير في التدفق الخارج المقدر لموارد تنطوي على منافع اقتصادية (أي التدفقات النقدية) المطلوب لتسوية الالتزام؛

(ب) تغير في معدل الخصم الحالي المستند إلى السوق كما تم تعريفه في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (يشمل ذلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام)؛

(ج) زيادة تعكس مرور الوقت (يشار إليها -أيضاً -على أنها تخفيض الخصم).

الإجماع

٤ يجب أن تتم المحاسبة، وفقاً للفقرات ٥ - ٧ أدناه، عن التغيرات في قياس التزام قائم بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والتزام مشابه ينتج عن تغيرات في الوقت أو المبلغ المُقدر للتدفقات الخارجة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الالتزام أو عن تغير في معدل الخصم.

٥ إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) مع مراعاة الفقرة (ب)، يجب إضافة التغيرات في الالتزام إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة، أو طرحها منه، في الفترة الحالية.

(ب) لا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم طرحه من تكلفة الأصل مبلغه الدفتري. وإذا تجاوز الانخفاض في الالتزام المبلغ الدفتري للأصل، فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.

(ج) إذا نتج عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل، فيجب على المنشأة الأخذ في الحسبان ما إذا كان هذا يُعد مؤشراً على أن المبلغ الدفتري الجديد للأصل قد لا يكون من الممكن استرداده -بشكل كامل. وإذا كان يُعد مؤشراً على مثل هذا، فإنه يجب على المنشأة اختبار الأصل للهبوط من خلال تقدير المبلغ الممكن استرداده منه وتجب المحاسبة عن أي خسارة هبوط، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج إعادة التقويم:

(أ) تعدل التغيرات في الالتزام من فائض أو عجز إعادة التقويم الذي تم إثباته –سابقاً على ذلك الأصل، بحيث:

(١) يجب (مع مراعاة الفقرة (ب)) إثبات الانخفاض في الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وزيادة فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية، باستثناء أنه يجب إثباته ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس عجز إعادة تقويم على الأصل تم إثباته -سابقاً – ضمن الربح أو الخسارة؛

(٢) يجب إثبات الزيادة في الالتزام ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء أنه يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر وتخفيض فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية بقدر أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقويم يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة أن الانخفاض في الالتزام يتجاوز المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو كان قد تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الربح أو الخسارة.

(ج) يُعد التغير في الالتزام مؤشراً على أن الأصل قد يتعين إعادة تقويمه لضمان أن المبلغ الدفتري لا يختلف -بشكل ذي أهمية نسبية – عن ذلك الذي كان سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. ويجب أن تؤخذ أي إعادة تقويم من هذا القبيل في الحسبان عند تحديد المبالغ التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر بموجب البند (أ). وإذا كانت إعادة التقويم ضرورية، فإن جميع الأصول من تلك الفئة يجب أن يتم إعادة تقويمها.

(د) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الافصاح ضمن قائمة الدخل الشامل عن كل مكون لدخل أو مصروف شامل آخر. وللالتزام بهذا المتطلب، فإن التغير في فائض إعادة التقويم الناشئ عن تغير في الالتزام يجب تحديده والإفصاح عنه -بشكل منفصل – على هذا النحو.

٧ يتم استهلاك المبلغ المعدل القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي. لذلك، عندما يبلغ الأصل ذو العلاقة نهاية عمره الإنتاجي، فإنه يجب إثبات جميع التغيرات اللاحقة في الالتزام ضمن الربح أو الخسارة حال حدوثها. وينطبق هذا في ظل كل من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقويم.

٨ يجب إثبات التخفيض الدوري للخصم ضمن الربح أو الخسارة على أنه تكلفة تمويل حال حدوثه. وغير مسموح بالرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

تاريخ السريان

٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعده، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، عدل الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فإنه يجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٩ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٢. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التحول

١٠ تجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"[١].

١ إذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب على المنشأة الامتثال لمتطلبات الإصدار السابق لمعيار المحاسبة الدولي ٨، الذي كان بعنوان "صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية"، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المنقحة لذلك المعيار لتلك الفترة الأبكر.

التفسير الدولي (IFRIC) ٢

"أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، والأدوات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية، والأدوات المشابهة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المُنقح في ٢٠٠٣) [١]

الخلفية

١ يتم تأسيس التعاونيات والمنشآت المشابهة الأخرى من قبل مجموعات من الأشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة. وفي العادة فإن القوانين الوطنية تعرف التعاونية على أنها مسعى اجتماعي لتعزيز التقدم الاقتصادي لأعضائها من خلال عملية تجارية مشتركة (مبدأ المساعدة الذاتية). وغالبا ما توصف حصص الأعضاء في التعاونية على أنها أسهم الأعضاء أو وحداتهم أو ما شابه ذلك، ويتم الإشارة إليها أدناه على أنها أسهم الأعضاء.

٢ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ تصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات مالية أو حقوق ملكية. وعلى الخصوص فإن تلك المبادئ تنطبق على تصنيف الأدوات القابلة للإعادة التي تسمح لحاملها بإعادة تلك الأدوات إلى المصدر مقابل نقد أو أداة مالية أخرى. إن تطبيق تلك المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة أمرٌ صعب. وقد طلب بعض ذوي الاهتمام بمجلس معايير المحاسبة الدولية المساعدة في فهم كيفية تطبيق مبادئ معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المشابهة التي لها سمات معينة والحالات التي تؤثر فيها تلك السمات على تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢، بما في ذلك الأدوات المالية المُصدرة لأعضاء المنشآت التعاونية والتي تدلل على حصة ملكية الأعضاء في المنشأة. ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي سوف يتم أو قد يتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها.

الإشكال

٤ العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء، لها خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في توزيعات الأرباح. وتمنح بعض الأدوات المالية حاملها الحق في طلب الاسترداد مقابل نقد أو أصل مالي آخر، ولكنها قد تتضمن أو تخضع لقيود بشأن ما إذا كانت الأدوات المالية سوف يتم استردادها. فكيف ينبغي تقويم شروط الاسترداد تلك عند تحديد ما إذا كانت الأدوات المالية يجب تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية؟

---

١ في أغسطس ٢٠٠٥، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض». وفي فبراير ٢٠٠٨ عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بحيث يتطلب المعيار تصنيف الأدوات على أنها حقوق ملكية إذا كان لتلك الأدوات جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الإجماع

٥ لا يتطلب الحق التعاقدي لحامل الأداة المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الاسترداد، في حد ذاته، تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع شروط وأحكام الأداة المالية عند تحديد تصنيفها على أنها التزام مالي أو حقوق ملكية. وتتضمن تلك الشروط والأحكام الأنظمة المحلية واللوائح ذات الصلة، وعقد تأسيس المنشأة الحاكم والساري في تاريخ التصنيف، ولكن ليس التعديلات المستقبلية المتوقعة على تلك الأنظمة، أو اللوائح أو عقد التأسيس.

٦ أسهم الأعضاء التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الاسترداد تعد حقوق ملكية إذا توفر أحد الشرطين الموضحين في الفقرتين ٧ و٨ أو إذا كان لأسهم الأعضاء جميع السمات وكانت تستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وتعد الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية، وحسابات الودائع والعقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء على أنهم عملاء، التزامات مالية على المنشأة.

٧ تعد أسهم الاعضاء حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حق غير مشروط في رفض استرداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن للأنظمة أو اللوائح المحلية أو عقد تأسيس المنشأة الحاكم فرض أنواع عديدة من الحظر على استرداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال الحظر غير المشروط أو الحظر الذي يستند إلى ضوابط السيولة. فإذا كان الاسترداد محظورا دون شرط بموجب نظام أو لائحة محلية أو عقد تأسيس المنشأة الحاكم، فإن أسهم الأعضاء تعد حقوق ملكية. ولكن، الحظر في النظام، أو اللائحة المحلية أو عقد تأسيس المنشأة الحاكم الذي يحظر الاسترداد فقط إذا تم استيفاء (أو لم يتم استيفاء) شروط -مثل قيود السيولة -لا ينتج عنها اعتبار أسهم الأعضاء حقوق ملكية.

٩ قد يكون الحظر غير المشروط مطلقاً، بأن تكون جميع الاستردادات محظورة. وقد يكون الحظر غير المشروط جزئياً، بأن يحظر استرداد أسهم الأعضاء إذا كان الاسترداد سيتسبب في انخفاض أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى ما دون مستوى معين. وتعد أسهم الأعضاء الزائدة عن الحظر على الاسترداد التزامات، مالم يكن للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد كما هو موضح في الفقرة ٧ أو أن يكون لأسهم الأعضاء جميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وفي بعض الحالات، قد يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع للحظر على الاسترداد. ومثل هذا التغيير في الحظر على الاسترداد يؤدي إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية.

١٠ يجب على المنشأة عند الإثبات الأولي قياس التزامها المالي – مقابل الاسترداد - بالقيمة العادلة. وفي حالة أسهم الأعضاء التي لها سمة الاسترداد، تقيس المنشأة القيمة العادلة للالتزام المالي مقابل الاسترداد بما لا يقل عن أقصى مبلغ واجب السداد، بموجب أحكام الاسترداد في عقد تأسيس المنشأة الحاكم أو النظام المنطبق، مخصوماً من أول تاريخ يكون فيه المبلغ مطلوب دفعه (أنظر المثال ٣).

١١ وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن التوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية. وتعد الفائدة وتوزيعات الأرباح والعوائد الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية التي يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت تلك المبالغ المدفوعة يتم توصيفها بشكل نظامي –على أنها توزيعات أرباح أو فائدة أو خلاف ذلك.

١٢ يقدم الملحق، والذي يُعد جزءاً لا يتجزأ من الإجماع، أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في حظر الاسترداد إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح بشكلٍ منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ السريان

١٤ تاريخ سريان هذا التفسير ومتطلباته للتحول هي نفسها كما هي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (المنقح في ٢٠٠٣). ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. يجب تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي.

١٤أ يجب على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و٩ وأ١ وأ١٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا كانت المنشأة تطبق "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١) المُصدر في فبراير ٢٠٠٨ على فترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و ٩ و أ١ و أ١٢ على تلك الفترة الأبكر.

١٥ [حذفت]

١٦ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة أ٨. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٧ عدّل "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، المُصدر في مايو ٢٠١٢، الفقرة ١١. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ كجزء من "التحسينات السنوية دورة ٢٠٠٩-٢٠١١" (المُصدر في مايو ٢٠١٢) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ١١ على تلك الفترة الأبكر.

١٨ [حذفت]

١٩ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرتين أ٨ وأ١٠ وحذف الفقرتين ١٥ و١٨. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

الملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير

أ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة لتطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي. ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة، ومن المحتمل وجود أنماط أخرى للواقع. يفترض كل مثال أنه لا توجد شروط بخلاف تلك الواردة في وقائع المثال تتطلب تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي وأن الأداة المالية ليس لديها جميع السمات أو لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الحق غير المشروط في رفض الاسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الوقائع

أ٢ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن تتم الاستردادات بمحض اختيار المنشأة. ولا يقدم عقد التأسيس مزيداً من التفصيل أو قيدًا على حق الاختيار ذلك. ولم ترفض المنشأة أبداً، على مدار تاريخها، استرداد أسهم الأعضاء، على الرغم من أن المجلس الحاكم لديه الحق في القيام بذلك.

التصنيف

أ٣ للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد، وتُعد أسهم الأعضاء حقوق ملكية. يضع معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ للتصنيف تستند إلى شروط الأداة المالية ويشير إلى أن السجل التاريخي للمدفوعات الاختيارية، أو نية القيام بها، لا يستدعي تصنيف التزام. تنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أنه:

عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، فإن التصنيف المناسب تحدده الحقوق الأخرى الملحقة بها. يستند التصنيف إلى تقويم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفات الالتزام المالي وأداة حقوق ملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواءً كانت مُجمعة أو غير مُجمعة، وفق تقدير المُصدر، فإن الأسهم تُعد أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف سهم ممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي، على سبيل المثال، بما يلي:

(أ) سجل تاريخي للقيام بتوزيعات؛ أو

(ب) نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛ أو

(ج) تأثير سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للمصدر إذا لم يتم القيام بتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو

(د) مبلغ احتياطيات المُصدر؛ أو

(هـ) توقعات المُصدر بربح او خسارة للفترة؛ أو

(و) قدرة المُصدر، أو عدم قدرته، على التأثير في مبلغ أرباحه أو خسائره للفترة.

مثال ٢

الوقائع

أ٤ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن تتم الاستردادات بمحض اختيار المنشأة. ولكن ينص عقد التأسيس على أن يكون التصديق على الاسترداد تلقائي إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على القيام بالمدفوعات دون خرق اللوائح المحلية المتعلقة بالسيولة أو الاحتياطيات.

التصنيف

أ٥ ليس للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد وتُعد أسهم الأعضاء التزاما ماليا. تستند القيود الموضحة أعلاه إلى قدرة المنشأة على تسوية التزامها. وهي تقيد الاستردادات فقط إذا لم يتم استيفاء متطلبات السيولة أو الاحتياطي، وعندئذ فقط إلى حين يتم استيفاؤها. وعليه، فإنها، وفقاً للمبادئ المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، لا ينتج عنها تصنيف الاداة المالية على أنها حقوق ملكية. تنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي:

يمكن إصدار الأسهم الممتازة بالعديد من الحقوق. وعند تحديد ما إذا كان سهم ممتاز يعد التزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية، يقوم المُصدر بتقويم الحقوق المحددة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كان يظهر الخاصية الأساس للالتزام المالي. على سبيل المثال، فإن سهما ممتازا يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو بحسب اختيار حامله يتضمن التزاما ماليا لأن المُصدر عليه التزام بتحويل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالتزام لاسترداد سهم ممتاز عندما يكون القيام بذلك مطلوبا تعاقديا، سواء كان ذلك بسبب عدم وجودأموال أو بسبب قيد نظامي أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا يلغي الالتزام. [تأكيد مضاف]

حظر الاسترداد (الفقرتين ٨ و٩)

مثال ٣

الوقائع

أ٦ أصدرت منشأة تعاونية أسهما إلى أعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي:

(أ) في ١ يناير ١×٢٠، ١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدة عملة للسهم (١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) في ١ يناير٢×٢٠، ١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم (٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة إضافية، وبذلك يكون إجمالي الأسهم المُصدرة ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي أصدرت به.

أ٧ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن الاستردادات المجمعة لا يمكن أن تتجاوز ٢٠ بالمائة من أعلى عدد لأسهم أعضائها القائمة في أي وقت. وفي ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، كان للمنشاة ٢٠٠,٠٠٠ سهما قائما، وهو أعلى عدد لأسهم الاعضاء القائمة في أي وقت ولم يتم استرداد أي أسهم في السابق. وفي ١ يناير ٣×٢٠، تقوم المنشأة بتعديل عقد تأسيسها الحاكم وتزيد من المستوى المسموح به للاستردادات المجمعة إلى ٢٥ بالمائة من أعلى عدد لأسهم اعضائها القائمة في أي وقت.

التصنيف

قبل تعديل عقد التأسيس الحاكم

أ٨ تُعد أسهم الأعضاء التي تتجاوز حظر الاسترداد التزامات مالية. وتقيس المنشأة التعاونية هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي. ولأن هذه الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب، فإن المنشأة التعاونية تقيس القيمة العادلة لمثل تلك الالتزامات المالية وفقاً للفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣: "لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي بميزة تحت الطلب (مثل وديعة تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب...". بناء عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف الحد الأقصى للمبلغ واجب السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد على أنه التزامات مالية.

أ٩ في ١ يناير ٢٠×١، كان الحد الاقصى للمبلغ واجب السداد بموجب أحكام الاسترداد هو ٢٠,٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة للسهم وبناء عليه فإن المنشأة تصنف ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي و٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. ولكن، في ١ يناير٢٠×٢ وبسبب الإصدار الجديد للأسهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم، يزداد الحد الأقصى للمبلغ واجب السداد بموجب أحكام الاسترداد إلى ٤٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وإصدار أسهم إضافية بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم يُنشئ التزاماً جديداً يُقاس عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة. يكون الالتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠ بالمائة من إجمالي الأسهم المُصدرة (٢٠٠,٠٠٠)، يتم قياسها بقيمة ٢٠وحدة عملة للسهم، أو ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وهذا يتطلب إثبات التزام إضافي يبلغ ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفي هذا المثال، لا يتم إثبات أي مكسب أو خسارة. وبناء عليه، فإن المنشأة تصنف الآن ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزامات مالية و٢,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. يفترض هذا المثال أن هذه المبالغ لا يتم تغييرها بين ١ يناير ٢٠×١ و٣١ ديسمبر ٢٠×٢.

بعد تعديل عقد التأسيس الحاكم

أ١٠ بعد التغيير في عقد تأسيسها الحاكم، يمكن أن تُطالب المنشأة التعاونية الآن باسترداد كحد أقصى ٢٥ في المائة من اسهمها القائمة أو كحد أقصى ٥٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وبناء عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف في ١ يناير٢٠×٣ مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة نقدية على أنه التزامات مالية باعتباره الحد الأقصى للمبلغ واجب السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد، كما هو محدد وفقاً للفقرة ٤٧ في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. ولذلك فإنها في ١ يناير٢٠×٣ تحول من حقوق الملكية إلى الالتزامات المالية مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، مبقية على مبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة نقدية مصنفا على أنه حقوق ملكية. وفي هذا المثال، لا تقوم المنشأة بإثبات مكسب أو خسارة على التحويل.

مثال ٤

الوقائع

أ١١ يحظر النظام المحلي الحاكم لعمليات المنشآت التعاونية، أو أحكام عقد التأسيس الحاكم للمنشأة، على المنشأة استرداد أسهم الأعضاء إذا كانت، باستردادها، ستقلص رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء دون ٧٥ بالمائة من أعلى مبلغ لراس المال المدفوع من أسهم الأعضاء. وأن أعلى مبلغ للمنشأة تعاونية هو ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ورصيد رأس المال المدفوع في نهاية فترة التقرير هو٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

أ١٢ في هذه الحالة، يتم تصنيف ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية ويتم تصنيف ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزامات مالية. وبالإضافة إلى الفقرات التي سبق ذكرها، تنص الفقرة ١٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أن:

> ... الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في إعادتها إلى المصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ('أداة قابلة للإعادة') تعد التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتُعد الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو أي بند آخر يحتمل الزيادة او النقصان. إن وجود خيار لدى حامل الأداة بإعادتها إلى المصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للإعادة تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و ١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

أ١٣ يختلف حظر الاسترداد الموضح في هذا المثال عن القيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وتعد تلك القيود حدودا لقدرة المنشأة على دفع المبلغ واجب السداد من الالتزام المالي، أي أنها تحول دون دفع الالتزام فقط إذا تم استيفاء شروط محددة. وفي المقابل، فإن هذا المثال يبين حظراً غير مشروط على الاستردادات التي تتجاوز مبلغاً محدداً، بغض النظر عن قدرة المنشأة على استرداد أسهم الأعضاء (مثلاً، بالنظر إلى مواردها النقدية، أو أرباحها أو احتياطياتها القابلة للتوزيع). في الواقع، فإن حظر الاسترداد يمنع المنشأة من تحمل أي التزام مالي لاسترداد أكثر من مبلغ محدد من رأس المال المدفوع. لذلك، فإن الجزء من الأسهم الخاضع لحظر الاسترداد لا يعد التزاماً مالياً. وفي حين أن أسهم كل عضو يمكن أن تكون قابلة للاسترداد –بشكل منفرد –إلا أن جزءًا من إجمالي الأسهم القائمة لا يكون قابلا للاسترداد تحت أي ظروف بخلاف تصفية المنشأة.

مثال ٥

الوقائع

أ١٤ وقائع هذا المثال هي كما ورد في المثال ٤. بالإضافة إلى ذلك، في نهاية فترة التقرير، تمنع متطلبات السيولة التي تفرضها السلطة القانونية المحلية المنشأة من استرداد أي من أسهم الأعضاء مالم تكن حيازاتها من النقد والاستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد. ويكون أثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة التقرير هو أن المنشاة لا يمكنها دفع أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة لاسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ١٥ كما في المثال ٤، تصنف المنشأة ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية و١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي. وسبب ذلك هو أن المبلغ المصنف على أنه التزام يستند إلى حق المنشأة غير المشروط في رفض الاسترداد وليس إلى القيود المشروطة التي تمنع الاسترداد –فقط –إذا لم يتم استيفاء شروط السيولة أو شروط أخرى وإلى أن يحين وقت استيفاؤها. وتنطبق أحكام الفقرة ١٩وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في هذه الحالة.

مثال ٦

الوقائع

أ١٦ يحظر عقد التأسيس الحاكم للمنشأة عليها استرداد أسهم الأعضاء، باستثناء ذلك القدر من المتحصلات التي تم استلامها من إصدار أسهم أعضاء إضافية لأعضاء جدد أو حاليين خلال السنوات الثلاث السابقة. ويجب استخدام المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء لاسترداد الأسهم التي طلب الأعضاء استردادها. وخلال السنوات الثلاث السابقة، بلغت المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء ١٢,٠٠٠ وحدة عملة ولم يتم استرداد أي من أسهم الأعضاء.

التصنيف

أ١٧ تصنف المنشأة ١٢,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. وبما يتفق مع الاستنتاجات الموضحة في المثال ٤، لا تعد أسهم الأعضاء الخاضعة لحظر غير مشروط على الاسترداد التزامات مالية. ينطبق مثل هذا الحظر غير المشروط على مبلغ مساوٍ للمتحصلات من الأسهم المصدرة قبل السنوات الثلاث السابقة، وبناءً عليه فإن هذا المبلغ يتم تصنيفه على أنه حقوق ملكية. ولكن، لا يخضع مبلغ مساوٍ للمتحصلات من أي أسهم مصدرة في السنوات الثلاث السابقة للحظر غير المشروط على الاسترداد. وبناءً عليه، فإن المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء في السنوات الثلاث السابقة تنشئ التزامات مالية إلى أن تصبح غير متاحة لاسترداد أسهم الأعضاء. ونتيجةً لذلك، يكون على المنشأة التزام مالي مساوٍ للمتحصلات من الأسهم المصدرة خلال السنوات الثلاث السابقة، بالصافي بعد طرح أي استردادات خلال تلك الفترة.

مثال ٧

الوقائع

أ١٨ المنشأة هي بنك تعاوني. ينص النظام المحلي الحاكم لعمليات البنوك التعاونية على أن يكون ٥٠ في المائة على الاقل من إجمالي 'الالتزامات القائمة' (مصطلح تم تعريفه في اللوائح ليشمل حسابات أسهم الأعضاء) على المنشأة في شكل رأس مال الأعضاء المدفوع. وأثر اللائحة هو أنه إذا كانت جميع الالتزامات القائمة على المنشأة التعاونية في شكل أسهم أعضاء، فإنها تكون قادرة على استردادها جميعها. في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ على المنشأة إجمالي التزامات قائمة قدرها ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، منها ١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء. تسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها باستردادها عند الطلب وليس هناك حدود للاسترداد في عقد تأسيس المنشأة.

التصنيف

أ١٩ في هذا المثال تصنف أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. ويُعد حظر الاسترداد مشابهاً للقيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ويعد القيد حداً مشروطاً لقدرة المنشأة على دفع المبلغ واجب السداد من التزام مالي، أي أنها تمنع دفع الالتزام –فقط –إذا تم استيفاء شروط محددة. وبشكل أكثر تحديداً، لا يمكن مطالبة المنشأة باسترداد مجمل مبلغ أسهم الاعضاء (١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة) إذا كانت قد سددت جميع التزاماتها الأخرى (٧٥,٠٠٠ وحدة عملة). وبالتالي، فإن حظر الاسترداد لا يمنع المنشأة من تحمل التزام مالي لاسترداد أكثر من عدد محدد من أسهم الاعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع. ويسمح للمنشأة فقط بتأجيل الاسترداد إلى أن يتم استيفاء شرط، أي تسديد الالتزامات الأخرى. ولا تخضع أسهم الأعضاء في هذا المثال لحظر غير مشروط على الاسترداد ولهذا يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية.

التفسير الدولي (IFRIC) ٥

"الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٥ "الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(١٣أ) (إضافة) تضاف فقرة لاشتراط أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢).

وسبب هذا الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن طبيعة استثمارات المنشأة لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة الإضافية كما يلي:

١٣أ يجب أن تقدم المنشأة المشاركة في صندوق الاستثمار المكون لأغراض مقابلة التزامات إزالة الموقع وإعادته إلى حالته الأصلية الإفصاحات المطلوبة عن طبيعة الاستثمار التي تم إضافتها إلى المعايير ذات العلاقة بالاستثمارات (أي المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ٧، ورقم ١٢).

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٥

الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ الغرض من صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي، التي يشار إليها في هذا المعيار على أنها "صناديق الإزالة" أو "الصناديق"، هو إفراد أصول لتمويل بعض أو جميع تكاليف إزالة آلات (مثل محطة طاقة نووية) أو معدات معينة (مثل سيارات)، أو في تولي إصلاح بيئي (مثل علاج تلوث المياه أو إعادة أرض منجم إلى حالتها الأصلية)، والتي يُشار إليها معا على أنها "ازالة".

٢ قد تكون المساهمات في هذه الصناديق اختيارية أو مطلوبة بموجب تنظيم أو قانون. وقد تأخذ الصناديق أحد الهياكل التالية:

(أ) الصناديق التي يتم تأسيسها من قبل مُساهم واحد لتمويل التزامات الإزالة الخاصة به، سواءً لموقع معين، أو لعدد من المواقع الموزعة جغرافياً.

(ب) الصناديق التي يتم تأسيسها بمساهمين متعددين لتمويل ما عليهم من التزامات فردية أو مشتركة بالإزالة، عندما يحق للمساهمين التعويض عن مصروفات الإزالة بقدر مساهماتهم مضافاً اليها أي أرباح فعلية على تلك المساهمات مطروحاً منها نصيبهم من تكاليف إدارة الصندوق. وقد يكون على المساهمين التزام بالقيام بمساهمات إضافية، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مساهم آخر.

(ج) الصناديق التي يتم تأسيسها بمساهمين متعددين لتمويل ما عليهم من التزامات فردية أو مشتركة بالإزالة عندما يستند المستوى المطلوب من المساهمات إلى النشاط الحالي للمساهم وتستند المنفعة التي يحصل عليها المساهم إلى نشاطه السابق. وفي مثل هذه الحالات، فإنه يوجد عدم تماثل محتمل بين مبلغ المساهمات التي قام بها مساهم (مستنداً إلى النشاط الحالي) والقيمة التي يمكن تحقيقها من الصندوق (مستندة إلى النشاط السابق).

٣ بشكل عام، مثل هذه الصناديق لديها السمات التالية:

(أ) تتم إدارة الصندوق –بشكل منفصل – من قبل أمناء مستقلين.

(ب) تقوم المنشآت (المساهمون) بمساهماتها في الصندوق، والتي يتم استثمارها في تشكيلة من الأصول يمكن أن تشمل استثمارات في كل من الدين وحقوق الملكية، وتكون متاحة للمساعدة في سداد تكاليف الإزالة عن المساهمين. يحدد الأمناء الكيفية التي يتم بها استثمار المساهمات، في إطار القيود التي تضعها الوثائق الحاكمة للصندوق وأي تشريع أو لوائح أخرى تنطبق عليه.

(ج) يُبقي المساهمون على الالتزام بسداد تكاليف الإزالة. وبالرغم من ذلك، فإنه باستطاعة المساهمين الحصول على تعويض عن تكاليف الإزالة من الصندوق في حدود تكاليف الإزالة التي تم تكبدها أو نصيب المساهم من أصول الصندوق، أيهما أقل.

(د) يمكن أن يكون للمساهمين وصول مقيد، أو ليس لديهم وصول، لأي فائض في أصول الصندوق زيادة عن تلك المستخدمة للوفاء بتكاليف الإزالة المؤهلة.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المحاسبة، في القوائم المالية للمساهم، عن الحصص الناشئة عن صناديق الإزالة والتي لها كل من السمتين التاليتين:

(أ) تتم إدارة الأصول بشكل منفصل (إما من خلال الاحتفاظ بها في منشأة مستقلة نظامياً أو على أنها أصول تم إفرادها في منشأة أخرى)؛

(ب) يُعد حق المساهم في الوصول إلي الأصول مقيداً.

٥ يمكن أن تُعد الحصة المتبقية في الصندوق، والتي تتجاوز الحق في التعويض، مثل حق تعاقدي في التوزيعات حال تم الانتهاء من جميع الإزالة أو تم تصفية الصندوق، أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ولا تقع ضمن نطاق هذا التفسير.

الإشكالات

٦ إن الإشكالات التي تم تناولها هذا التفسير هي:

(أ) كيف ينبغي على المساهم أن يحاسب عن حصته في الصندوق؟

(ب) عندما يكون على المساهم التزام بالقيام بمساهمات إضافية، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مساهم آخر، كيف تنبغي المحاسبة عن ذلك الالتزام؟

الإجماع

المحاسبة عن حصة في الصندوق

٧ يجب على المساهم إثبات التزامه بدفع تكاليف الإزالة على أنها التزام وإثبات حصته في الصندوق –بشكل منفصل – ما لم يكن المساهم غير ملتزم بدفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يدفعها الصندوق.

٨ يجب على المساهم تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الصندوق وذلك بالرجوع إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨. وإذا كان كذلك، فإنه يجب على المساهم المحاسبة عن حصته في الصندوق وفقاً لتلك المعايير.

٩ إذا لم يكن للمساهم سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الصندوق، فإنه يجب على المساهم إثبات حقه في استلام التعويض من الصندوق على أنه تعويض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويجب قياس هذا التعويض بأي مما يلي، أيهما أقل:

(أ) مبلغ التزام الإزالة الذي تم إثباته؛

(ب) نصيب المساهم من القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تخص المساهمين.

يجب إثبات التغيرات في القيمة الدفترية للحق في استلام التعويض بخلاف المساهمات في الصندوق، والمدفوعات منه، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها هذه التغيرات.

المحاسبة عن الالتزامات بالقيام بمساهمات إضافية

١٠ عندما يكون على المساهم التزام بالقيام بمساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال، في حالة إفلاس مساهم آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الاستثمارية المُحتفظ بها من خلال الصندوق إلى حد أنها تُعد غير كافية للوفاء بالتزامات الصندوق بالتعويض، فإن هذا الالتزام يُعد التزاماً محتملاً يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويجب على المساهم إثبات التزام –فقط – إذا كان من المحتمل القيام بمساهمات إضافية.

الإفصاح

١١ يجب على المساهم الإفصاح عن طبيعة حصته في الصندوق وأي قيود على الوصول للأصول التي في الصندوق.

١٢ عندما يكون على المساهم التزام بالقيام بمساهمات إضافية محتملة لم يتم إثباتها على أنها التزام (أنظر الفقرة ١٠)، فإنه يجب عليه القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٣ عندما يحاسب المساهم عن حصته في الصندوق وفقاً للفقرة ٩، فإنه يجب عليه القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

تاريخ السريان

١٤ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٤أ [حذفت]

١٤ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، المُصدرين في مايو ٢٠١١، الفقرتين ٨، و٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

١٤ج [حذفت]

١٤د عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرتين ١٤أ و١٤ج. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي٩.

التحول

١٥ يجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير الدولي (IFRIC) ٦

"الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"٦

الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة-نفايات الأجهزة الكهربائية والالكترونية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

١ تحدد الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الحدث الملزم على أنه حدث سابق يؤدي إلى التزام حالي ليس للمنشأة بديل واقعي سوى تسويته.

٢ تنص الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أن المخصصات يتم إثباتها -فقط - مقابل 'التزامات تنشأ عن أحداث سابقة والموجودة -بشكل مستقل -عن تصرفات المنشأة المستقبلية'.

٣ لقد أثار توجيه الاتحاد الأوروبي بشأن نفايات الأجهزة الكهربائية والالكترونية، والذي ينظم تجميع، ومعالجة، وإصلاح نفايات الأجهزة واستبعادها بشكل سليم -بيئيا، تساؤلات بشأن متى ينبغي إثبات الالتزام بإزالة نفايات الأجهزة الكهربائية والالكترونية. ويميز التوجيه النفايات 'الجديدة' عن 'التاريخية' والنفايات من العائلات الخاصة عن النفايات من مصادر بخلاف العائلات الخاصة. وتتعلق النفايات الجديدة بالمنتجات التي تم بيعها بعد ١٣ أغسطس ٢٠٠٥. ولأغراض التوجيه، يفترض أن جميع الأجهزة المنزلية التي تم بيعها قبل ذلك التاريخ ينشأ عنها نفايات تاريخية.

٤ ينص التوجيه على أنه ينبغي أن يتحمل تكلفة إدارة نفايات الأجهزة المنزلية التاريخية منتجو ذلك النوع من الأجهزة التي توجد في السوق خلال فترة يتم تحديدها في التشريع المنطبق في كل دولة عضو (فترة القياس). وينص التوجيه على أنه يجب على كل دولة عضو وضع آلية لجعل المنتجين يساهمون في التكلفة -بشكل تناسبي 'على سبيل المثال، بما يتناسب مع نصيب كل منهم من السوق بحسب نوع الأجهزة'.

٥ قد يتم تعريف العديد من المصطلحات المستخدمة في التفسير مثل 'النصيب من السوق' و'فترة القياس' بشكل مختلف جدا في التشريع المنطبق في كل دولة من الدول الأعضاء. فعلى سبيل المثال، قد يكون طول فترة القياس سنة أو شهرا واحدا -فقط. وبالمثل، قد يختلف قياس النصيب من السوق والصيغ الخاصة بحساب الالتزام في التشريعات الوطنية المختلفة. وبالرغم من ذلك، تؤثر جميع هذه الأمثلة -فقط -على قياس الالتزام، الذي لا يقع ضمن نطاق التفسير.

النطاق

٦ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن إثبات الالتزامات، في القوائم المالية للمنتجين، عن إدارة النفايات بموجب توجيه الاتحاد الاوروبي بشأن نفايات الأجهزة الكهربائية والالكترونية فيما يتعلق بمبيعات الأجهزة المنزلية التاريخية.

٧ لا يتناول التفسير النفايات الجديدة ولا النفايات التاريخية من مصادر بخلاف العائلات الخاصة. ويغطي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ –بشكل كاف – الالتزام عن إدارة مثل هذه النفايات. وبالرغم من ذلك، إذا كان، في التشريع الوطني، تتم معالجة النفايات الجديدة من العائلات الخاصة بطريقة مشابهة للنفايات التاريخية من العائلات الخاصة، تطبق مبادئ التفسير بالرجوع إلى التسلسل الهرمي الوارد في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويعد التسلسل الهرمي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٨ –أيضاً –مناسباً للتنظيمات الأخرى التي تفرض التزامات بطريقة مشابهة لنموذج تخصيص التكلفة المحدد في توجيه الاتحاد الأوروبي.

الإشكالات

٨ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي، في سياق إزالة نفايات الأجهزة الكهربائية والالكترونية، تحديد ما الذي يشكل الحدث الملزم، وفقاً للفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، لأجل إثبات مخصص لتكاليف إدارة النفايات:

- تصنيع أو بيع الأجهزة المنزلية التاريخية؟
- المشاركة في السوق خلال فترة القياس؟
- تكبد تكاليف في تنفيذ أنشطة إدارة النفايات؟

الإجماع

٩ وفقاً للفقرة ١٤(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، فإن المشاركة في السوق خلال فترة القياس تُعد هي الحدث الملزم. ونتيجة لذلك، لا ينشأ التزام عن تكاليف إدارة نفايات الأجهزة المنزلية التاريخية عندما يتم تصنيع المنتجات أو بيعها. ونظراً لأن الالتزام مقابل الأجهزة المنزلية التاريخية مرتبط بالمشاركة في السوق خلال فترة القياس، وليس بإنتاج أو بيع البنود التي سيتم استبعادها، فإنه ليس هناك التزام ما لم، وإلى أن، يوجد نصيب من السوق خلال فترة القياس. وقد يكون توقيت الحدث الملزم –أيضاً –مستقلا عن الفترة المحددة التي يتم فيها تنفيذ أنشطة إدارة النفايات وتكبد التكاليف ذات العلاقة.

تاريخ السريان

١٠ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التفسير لفترة تبدأ قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

١١ يجب المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير الدولي (IFRIC) ٧

"تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٧ "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح""، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"٧

تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٩ " التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

الخلفية

١ يقدم هذا التفسير إرشادات حول كيفية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في فترة التقرير التي تحدد[١] فيها المنشأة وجود تضخم جامح في اقتصاد عملتها الوظيفية، عندما لا يكون فيه تضخم جامح في الفترة السابقة، وبناءً عليه، تعيد المنشأة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩.

الإشكالات

٢ الإشكالات التي يتناولها هذا التفسير هي:

(أ) كيف ينبغي تفسير المتطلب "... معبراً عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير" في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ عندما تطبق المنشأة المعيار؟

(ب) كيف ينبغي أن تحاسب المنشأة عن بنود الضريبة المؤجلة الافتتاحية في قوائمها المالية المعاد عرضها؟

الإجماع

٣ في فترة التقرير التي تحدد فيها المنشأة وجود تضخم جامح في اقتصاد عملتها الوظيفية الذي لم يكن فيه تضخم في الفترة السابقة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ كما لو كان الاقتصاد فيه تضخم دائماً. وبناءً عليه، فيما يتعلق بالبنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية، فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية للمنشأة في بداية أبكر فترة تم عرضها في القوائم المالية يجب أن يعاد عرضها لتعكس أثر التضخم من التاريخ الذي تم فيه اقتناء الأصول وتم فيه تكبد الالتزامات أو تحملها وحتى نهاية فترة التقرير. وللبنود غير النقدية المسجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية بمبالغ جارية في تواريخ بخلاف تواريخ الاقتناء أو التكبد تلك، فإن إعادة العرض تلك يجب أن تعكس بدلاً من ذلك أثر التضخم من التواريخ التي تم فيها تحديد تلك المبالغ الدفترية وحتى نهاية فترة التقرير.

٤ في نهاية فترة التقرير يتم إثبات وقياس بنود الضريبة المؤجلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢. وبالرغم من ذلك، فإن أرقام الضريبة المؤجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير يجب تحديدها كالآتي:

(أ) تعيد المنشأة قياس بنود الضريبة المؤجلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد أن تكون قد قامت بإعادة عرض المبالغ الاسمية الدفترية لبنودها غير النقدية في تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير بتطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ.

[١] يستند تحديد التضخم الجامح إلى اجتهاد المنشأة بشأن الضوابط الواردة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

(ب) تتم إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة التي سبق قياسها وفقاً للفقرة (أ) للتغير في وحدة القياس من تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية لفترة التقرير وحتى نهاية فترة التقرير تلك.

وتطبق المنشأة المنهج الوارد في (أ) و (ب) عند إعادة عرض بنود الضريبة المؤجلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية لأي فترات مقارنة يتم عرضها في القوائم المالية المعاد عرضها لفترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٥ بعد أن تكون المنشأة قد قامت بإعادة عرض قوائمها المالية، فإن جميع الأرقام المقابلة في القوائم المالية لفترة تقرير لاحقة، بما في ذلك بنود الضريبة المؤجلة، تتم إعادة عرضها بتطبيق التغير في وحدة القياس لفترة القياس اللاحقة تلك فقط للقوائم المالية المعاد عرضها لفترة التقرير السابقة.

تاريخ السريان

٦ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير على القوائم المالية لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٦ فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التفسير الدولي (IFRIC) ١٠

"التقرير المالي الأولي والهبوط"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٠ "التقرير المالي الأولي والهبوط"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

التفسير ١٠ للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي

التقرير المالي الأولي والهبوط

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الادوات المالية"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقرير المالي الأولي"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"

الخلفية

١ تُطالب المنشأة بتقويم الشهرة لتحديد الهبوط في قيمتها في نهاية كل فترة تقرير و، إذا كان ذلك مطلوباً، إثبات خسارة الهبوط في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. بالرغم من ذلك، قد تتغير الظروف في نهاية فترة التقرير التالية بحيث أن خسارة الهبوط ستكون قد انخفضت أو تم تجنبها لو أن تقويم الهبوط قد تم فقط في ذلك التاريخ. يوفر هذا التفسير دليلاً إرشادياً عما إذا كان يجب عكس خسارة الهبوط تلك بأي حال.

٢ يتناول التفسير التداخل بين متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وإثبات خسائر الهبوط في قيمة الشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأثر ذلك التداخل على القوائم المالية الأولية والسنوية اللاحقة.

الإشكال

٣ تتطلب الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ من المنشأة أن تطبق في قوائمها المالية الأولية السياسات المحاسبية نفسها كما هي في قوائمها المالية السنوية. وهي تنص - أيضاً - على أنه "يجب ألا يؤثر تكرار تقرير المنشأة (سنوياً، أو نصف سنوي، أو ربع سنوي) على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب إجراء القياسات لأغراض التقرير الأولي على أساس من بداية السنة حتى تاريخه".

٤ تنص الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه "لا يجوز في فترة لاحقة عكس خسارة الهبوط المُثبتة في قيمة الشهرة".

٥-٦ [حذفت]

٧ يتناول التفسير الموضوع التالي:

هل يجب على المنشأة عكس خسائر الهبوط المثبتة في قيمة الشهرة في فترة أولية إذا لم تكن الخسارة سيتم إثباتها، أو أن خسائر أقل سيتم إثباتها، لو أن تقييم الهبوط قد تم - فقط - في نهاية فترة تقرير لاحقة؟

الإجماع

٨ لا يجوز للمنشأة عكس خسائر الهبوط المُثبتة في فترة أولية سابقة فيما يتعلق بالشهرة.

٩ لا يجوز للمنشأة توسيع نطاق هذا الإجماع من منطلق التشابه مع حالات أخرى يحتمل فيها وجود تعارض بين معيار المحاسبة الدولي ٣٤ والمعايير الاخرى.

تاريخ السريان والتحول

١٠ يجب على المنشأة أن تطبق التفسير على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ نوفمبر ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة مالية تبدأ قبل نوفمبر ٢٠٠٦، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة. يجب على المنشأة أن تطبق التفسير على الشهرة – بأثر مستقبلي – اعتباراً من تاريخ بدء تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛ ويجب عليها أن تطبق التفسير على الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية أو في أصول مالية مسجلة بالتكلفة – بأثر مستقبلي – من تاريخ بدء تطبيقها لضوابط القياس الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

١١–١٣ [حذفت]

١٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ المصدر في يوليو ٢٠١٤ الفقرات ١، و٢، و٧، و٨ وحذف الفقرات ٥، و٦، و١١ - ١٣. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التفسير الدولي (IFRIC) ١٢

"ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"١٢

ترتيبات امتياز الخدمة العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"[١]
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار".
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"
- تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" - ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"[٢]

الخلفية

١ تقليدياً، جرت الأمور في العديد من الدول على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة-مثل الطرق، والجسور، والأنفاق، والسجون، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات- من قبل القطاع العام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.

٢ في بعض الدول، أدخلت الحكومات ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب الخدمة. ينطوي الترتيب الذي يقع ضمن نطاق هذا التفسير -عادة - على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بتشييد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو ترقيتها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت. يدفع للمشغل مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء، والآليات لتعديل الأسعار، والترتيبات لتسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب -غالبا - بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة 'بناء- تشغيل-تحويل'، أو 'إعادة تأهيل- تشغيل- تحويل' أو 'من العام-إلى-الخاص'.

---

١ في سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي".

٢ عدل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ عنوان تفسير لجنة التفسيرات الولية السابقة "SIC" ٢٩، الذي كان في السابق "الإفصاح – ترتيبات امتياز الخدمة العامة".

٣ إن سمة ترتيبات الخدمة هذه هي طابع الخدمة العامة للالتزام الذي يتعهد به المشغل. والسياسة العامة هي أن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعموم، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويُلزِم ترتيب الخدمة المشغل تعاقديا بتقديم الخدمات إلى العموم نيابة عن منشأة القطاع العام. والسمات المشتركة الأخرى هي:

(أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة قطاع عام، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة قطاع خاص آلت إليها المسؤولية عن الخدمة.

(ب) أن المشغل مسؤول -على الأقل -عن بعض من إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف -فقط - على أنه مجرد وكيل نيابة عن المانح.

(ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بجبايتها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.

(د) أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية إلى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافي، بغض النظر عن الطرف الذي مولها -بشكل أولي.

النطاق

٤ يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص.

٥ ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص إذا:

(أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار؛

(ب) كان المانح يتحكم- من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك- في أي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

٦ تدخل البنية التحتية المستخدمة، في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص في نطاق هذا التفسير لكامل عمرها الإنتاجي (أصول لكامل عمرها)،إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٥(أ). وتقدم فقرات إرشادات التطبيق ١- ٨ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت، وإلى أي حد، تدخل ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص في نطاق هذا التفسير.

٧ ينطبق هذا التفسير على كل من:

(أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشييدها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة؛

(ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لغرض ترتيب الخدمة.

٨ لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظا بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات للمعايير الدولية للتقرير المالي (الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦) على مثل هذه البنية التحتية.

٩ لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قِبَل المانحين.

الإشكالات

١٠ يبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتياز الخدمة العامة. وقد وردت متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتياز الخدمة العامة في تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٢٩. أما الإشكالات التي يتناولها هذا التفسير فهي:

(أ) معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية؛

(ب) إثبات وقياس عوض الترتيب؛

(ج) خدمات التشييد أو الترقية؛

(د) خدمات التشغيل؛

(هـ) تكاليف الاقتراض؛

(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس؛

(ز) البنود المقدمة من قبل المانح إلى المشغل.

الإجماع

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

١١ لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدي لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة إلى المشغل. للمشغل حق الوصول إلى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد.

إثبات وقياس عوض الترتيب

١٢ بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. يقوم المشغل بتشييد أو ترقية البنية التحتية (خدمات التشييد أو الترقية) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.

١٣ يجب على المشغل إثبات وقياس الإيراد، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، مقابل الخدمات التي يؤديها. تحدد طبيعة العوض المعالجة المحاسبية اللاحقة عنه. في الفقرات ٢٣-٢٦ أدناه، تم تفصيل المحاسبة اللاحقة عن العوض المُستلم على أنه أصل مالي وعلى أنه أصل غير ملموس.

خدمات التشييد أو الترقية

١٤ يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد أو الترقية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

العوض المقدم من قبل المانح إلى المشغل

١٥ إذا قدم المشغل خدمات تشييد أو ترقية، فإنه يجب إثبات العوض المُستلم أو مستحق تحصيل من قبل المشغل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وقد يكون العوض حقوقاً في:

(أ) أصل مالي؛ أو

(ب) أصل غير ملموس.

١٦ يجب على المشغل إثبات أصل مالي بقدر ما يكون له حق تعاقدي غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي آخر من المانح أو بتوجيه منه مقابل خدمات التشييد؛ وللمانح القليل من حرية التصرف، إن وجدت، لتجنب دفعه، لأن الاتفاقية –عادة –تكون واجبة النفاذ بموجب القانون. وللمشغل حق غير مشروط في أستلام نقد إذا ضمن المانح -بشكل تعاقدي – أن يدفع إلى المشغل (أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها أو (ب) العجز، إن وجد، بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها، حتى ولو كان الدفع مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفي متطلبات محددة للجودة والكفاءة.

١٧ يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بقدر ما يحصل عليه من حق (ترخيص) في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. لا يُعد الحق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة حقا غير مشروط في استلام نقد نظراً لأن المبالغ محتملة على مدى استخدام الجمهور للخدمة.

١٨ إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد –جزئيا - بواسطة أصل مالي و–جزئيا - بواسطة أصل غير ملموس، فإنه من الضروري المحاسبة –بشكل منفصل – عن كل مكون لعوض المشغل. يجب -بشكل أولي – إثبات العوض المُستلم أو مستحق التحصيل مقابل كلا المكونين وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

١٩ يجب أن يتم تحديد طبيعة العوض المقدم من قبل المانح إلى المشغل بالرجوع إلى شروط العقد، والقانون وثيق الصلة بموضوع العقد، في حال وجوده. وتحدد طبيعة العوض المحاسبة اللاحقة كما تم وصفها في الفقرات ٢٣-٢٦. وبالرغم من ذلك، فوفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥، يتم تصنيف كلا النوعين من العوض على أنهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو الترقية.

خدمات التشغيل

٢٠ يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي١٥.

الالتزامات التعاقدية بإعادة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

٢١ قد يكون على المشغل التزامات تعاقدية، يجب عليه الوفاء بها على أنها شرط لترخيصه (أ) بصيانة البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة البنية التحتية إلى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها إلى المانح بنهاية ترتيب الخدمة. يجب إثبات وقياس هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر ترقية (أنظر الفقرة ١٤)، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، أي بأفضل تقدير للإنفاق الذي قد يكون مطلوبا لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

٢٢ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض التي تعود إلى الترتيب على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدي في أستلام أصل غير ملموس (حق في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة). في هذه الحالة، يجب أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض التي تعود إلى الترتيب خلال مرحلة التشييد من الترتيب وفقاً لذلك المعيار.

الأصل المالي

٢٣ يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والمعيارين الدوليين للتقرير المالي ٧ و٩ على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين ١٦ و١٨.

٢٤ تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بحسب ما يتم قياسه بـ:

(أ) التكلفة المستنفدة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢٥ إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقاً للفقرتين ١٧ و١٨. وتقدم الفقرات ٤٥-٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو توليفة من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المُقدمة من قبل المانح إلى المشغل

٢٧ وفقاً للفقرة ١١، لا يتم إثبات بنود البنية التحتية، التي يمنح المانحُ المشغلَ حق الوصول إليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح –أيضاً – بنوداً أخرى إلى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزءً من العوض المستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تُعد منحاً حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٢٠. وبدلا من ذلك، تتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

تاريخ السريان

٢٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فإنه يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة.

٢٨أ–٢٨ج [حُذفت]

٢٨د عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، قسم 'المراجع' والفقرات ١٣-١٥، و٨-٢٠، و٢٧. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٢٨هـ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٢٣-٢٥ وحذف الفقرات ٢٨أ-٢٨ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٨و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦م فقرة إرشادات التطبيق ٨، والملحق ب. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التحول

٢٩ مع مراعاة الفقرة ٣٠، تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، أي بأثر رجعي.

٣٠ لأي ترتيب خدمة معين، إذا كان من غير العملي للمشغل تطبيق هذا التفسير -بأثر رجعي- في بداية أبكر فترة معروضة، فإنه يجب عليه:

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أبكر فترة معروضة؛

(ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (مهما يكن تصنيفها -سابقاً) على أنها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ؛

(ج) اختبار الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم إثباتها في ذلك التاريخ للهبوط، ما لم يكن ذلك من غير العملي، وفي هذه الحالة يجب اختبار المبالغ للهبوط كما في بداية الفترة الحالية.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يُعد هذا المحق جزءً لا يتجزأ من التفسير.

النطاق (الفقرة ٥)

إرشادات التطبيق١ تبين الفقرة ٥ من هذا التفسير أن البنية التحتية تقع ضمن نطاق التفسير عندما تنطبق الشروط التالية:

(أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار؛

(ب) كان المانح يتحكم- من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك- بأي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

إرشادات التطبيق٢ يمكن أن يكون التحكم أو التنظيم المشار اليهما في الشرط (أ) بموجب عقد أو خلافه (مثلاً من خلال جهة تنظيمية)، وتشمل الحالات التي يشتري فيها المانح جميع المخرجات وتلك التي يشتري فيها مستخدمون آخرون بعض أو جميع المخرجات. وعند تطبيق هذا الشرط، يجب الأخذ في الحسبان المانح وأي أطراف ذي علاقة معا. وإذا كان المانح منشأة قطاع عام، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلى أي جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفاً ذا علاقة بالمانح لأغراض هذا التفسير.

إرشادات التطبيق٣ لغرض الشرط (أ)، لا يلزم المانح أن يكون لديه تحكم كامل في السعر: يكفي أن السعر يتم تنظيمه من قبل المانح، أو العقد أو جهة تنظيمية، على سبيل المثال، بآلية حد أعلى للأسعار. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق الشرط على جوهر الاتفاقية. ويجب تجاهل السمات غير الأساسية، مثل الحد الأعلى الذي سوف يطبق -فقط - في الحالات التي يستبعد حدوثها. وفي المقابل، إذا كان عقد، على سبيل المثال، يفيد بمنح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي زيادة في الربح ترد إلى المانح، فإنه يتم تحديد حد أعلى لعائد المشغل ويكون قد تم استيفاء عنصر السعر في اختبار التحكم.

إرشادات التطبيق٤ لغرض الشرط (ب)، يجب أن يقيد تحكم المانح في أي حصة متبقية مهمة من القدرة العملية للمشغل على بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي المانح حقا مستمراً في الاستخدام طوال فترة الترتيب. الحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة الجارية المُقدرة للبنية التحتية إذا كانت -بالفعل - بالعمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.

إرشادات التطبيق٥ يجب تمييز التحكم عن الإدارة. فإذا كان المانح يبقي على كلٍ من درجة التحكم الموضحة في الفقرة ٥(أ) وأي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية، فإن المشغل يدير -فقط - البنية التحتية نيابة عن المانح، حتى ولو أنه يكون له في العديد من الحالات حرية واسعة في التصرف الإداري.

إرشادات التطبيق٦ يحدد الشرطان (أ) و(ب) -معا - متى يتم التحكم في البنية التحتية، بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة (أنظر الفقرة ٢١)، من قبل المانح لمدى عمرها الاقتصادي. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المشغل استبدال جزء من بند للبنية التحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من الطريق أو سطح مبنى)، فإنه يجب الأخذ في الحسبان بند البنية التحتية ككل. وعليه، فإنه يتم استيفاء الشرط (ب) لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، إذا كان المانح يتحكم في أي حصة متبقية مهمة في البديل النهائي لذلك الجزء.

إرشادات التطبيق٧ في بعض الأحيان يتم -جزئياً – تنظيم استخدام البنية التحتية بالطريقة الموضحة في الفقرة ٥(أ) ولا يتم -تنظيم جزء آخر. وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الأشكال:

(أ) أي بنية تحتية يمكن فصلها –ماديا – ويكون بالإمكان تشغيلها –بشكل مستقل – وتستوفي تعريف وحدة توليد نقد كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فإنه يجب أن يتم تحليلها –بشكل منفصل – إذا كان يتم استخدامها -بشكل كامل – لأغراض غير منظمة. فعلى سبيل المثال، قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لعلاج المرضى العموميين.

(ب) عندما لا يتم تنظيم أنشطة ثانوية بحتة (مثل متجر مستشفى)، فإنه يجب تطبيق اختبارات التحكم كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يتحكم فيها المانح في الخدمات بالطريقة الموضحة في الفقرة ٥، فإن وجود أنشطة ثانوية لا ينتقص من تحكم المانح في البنية التحتية.

إرشادات التطبيق٨ قد يكون للمشغل الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق٧(أ)، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المُنظمة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق٧(ب). وفي أي من الحالتين قد يكون هناك –من حيث الجوهر – عقد إيجار من المانح إلى المشغل، وإذا كان كذلك، فيجب المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

التفسير الدولي (IFRIC) ١٤

"الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٤ " الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما "، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسير المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤

معيار المحاسبة الدولي ١٩ – الحد على أصل منفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية".
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظف " (المُعدل في ٢٠١١).
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧" المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

الخلفية

١ تقيد الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ قياس صافي أصل منفعة مُحددة بالفائض في خطة المنفعة المُحددة أو الحد الأعلى للأصل أيهما أقل. تعرف الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩، الحد الأعلى للأصل على أنه "القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مُستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة". وقد نشأت تساؤلات حول متى ينبغي أن تُعد المبالغ المُستردة أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية متاحة، بشكل محدد - متى يوجد متطلب حد أدنى للتمويل.

٢ يوجد في العديد من الدول متطلبات للحد الأدنى للتمويل لتحسين ضمان منفعة ما بعد التوظيف المُتعهد بها لأعضاء خطة منفعة الموظف. تشترط مثل هذه المتطلبات - عادةً - حداً أدنى لمبلغ أو مستوى المساهمات التي يجب أن تُقدم للخطة على مدى فترة مُحددة. بناءً عليه، قد يحد متطلب الحد الأدنى للتمويل من قدرة المنشأة على أن تخفض المساهمات المستقبلية.

٣ إضافة إلى ذلك، قد يتسبب القيد على قياس أصل منفعة مُحددة في أن يُعد متطلب الحد الأدنى للتمويل مرهقاً. ولن يؤثر - عادةً - متطلب بتقديم مساهمات للخطة على قياس أصل آو التزام المنفعة المُحددة. هذا نظرا لأن المساهمات - بمجرد دفعها - سوف تصبح أصولاً للخطة وبالتالي يكون صافي الالتزام الإضافي صفراً. بالرغم من ذلك، قد ينشأ عن متطلب الحد الأدنى للتمويل التزام إذا كانت المساهمات المطلوبة سوف لا تكون متاحة للمنشأة بمجرد أن يتم دفعها.

٣أ في نوفمبر ٢٠٠٩، عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ لإزالة نتيجة غير مقصودة ناشئة عن معالجة مبالغ المساهمات المستقبلية المدفوعة مقدماً في بعض الظروف عندما يكون هناك متطلب للحد الأدنى للتمويل.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على جميع المنافع المُحددة لما بعد التوظيف ومنافع الموظف المُحددة طويلة الأجل الأخرى.

٥ لغرض هذا التفسير، فإن متطلبات الحد الأدنى للتمويل هي أي متطلبات لتمويل خطة منفعة لما بعد التوظيف أو خطة منفعة مُحددة طويلة الأجل أخرى.

الإشكالات

٦ الإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:

(أ) متى ينبغي أن تعد المبالغ المُستردة أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية متاحة وفقاً لتعريف الحد الأعلى للأصل الوارد في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٩.

(ب) كيف يمكن أن يؤثر متطلب الحد الأدنى للتمويل على إتاحة تخفيضات في المساهمات المستقبلية.

(ج) متى يمكن أن ينشأ عن متطلب الحد الأدنى للتمويل التزام.

الإجماع

إتاحة مبلغ مُسترد أو تخفيض في المساهمات المستقبلية

٧ يجب على المنشأة أن تحدد مدى إتاحة مبلغ مُسترد أو تخفيض في المساهمات المستقبلية وفقاً لأحكام وشروط الخطة وأي متطلبات تشريعية في السلطة القانونية للخطة.

٨ تكون منفعة اقتصادية، في شكل مبلغ مُسترد أو تخفيض في المساهمات المستقبلية، متاحة عندما تستطيع المنشأة أن تحققها في مرحلة ما خلال عمر الخطة أو عندما تُسوى التزامات الخطة. وبالتحديد، قد تكون مثل هذه المنفعة الاقتصادية متاحة حتى ولو لم تكن قابلة للتحقق - مباشرةً - في نهاية فترة التقرير.

٩ لا تعتمد المنفعة الاقتصادية المتاحة على كيف تنوي المنشأة أن تستخدم الفائض. يجب على المنشأة أن تحدد الحد الأقصى للمنفعة الاقتصادية التي تكون متاحة من المبالغ المُستردة، أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية أو مزيج من كليهما. لا يجوز للمنشأة أن تثبت المنافع الاقتصادية من مزيج من المبالغ المُستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية على أساس افتراضات تكون متعارضة.

١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول المصادر الرئيسة لعدم تأكد التقدير في نهاية فترة التقرير التي لها مخاطر كبيرة في التسبب في تعديل - ذي أهمية نسبية - للمبلغ الدفتري لصافي الأصل أو الالتزام المُثبت في قائمة المركز المالي. وقد يشمل هذا الإفصاح أي قيود على القدرة الحالية على تحقق الفائض أو الإفصاح عن الأساس المُستخدم في تحديد مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة.

المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها مبلغ مُسترد

الحق في مبلغ مُسترد

١١ يكون مبلغ مُسترد متاحاً للمنشأة - فقط - عندما يكون لدى المنشأة حق غير مشروط في مبلغ مُسترد:

(أ) خلال عمر الخطة، بدون افتراض أن التزامات الخطة يجب أن تُسوى من أجل الحصول على المبلغ المُسترد (مثلاً في بعض السلطات القانونية، قد يكون لدى المنشأة حق في مبلغ مُسترد خلال عمر الخطة، بغض النظر عما إذا كانت التزامات الخطة قد تم تسويتها)؛ أو

(ب) بافتراض التسوية المتدرجة لالتزامات الخطة - مع مرور الوقت - إلى أن يترك جميع الأعضاء الخطة؛ أو

(ج) بافتراض التسوية الكاملة لالتزامات الخطة في حدث واحد (أي عندما تنتهي خطة).

يمكن أن يوجد حق غير مشروط في مبلغ مُسترد أياً كان مستوى التمويل للخطة في نهاية فترة التقرير.

١٢ عندما يعتمد حق المنشأة في مبلغ مُسترد من الفائض على حدوث، أو عدم حدوث، واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة غير الخاضعة - بشكل كامل - لسيطرتها، فإنه ليس لدى المنشأة حق غير مشروط ولا يجوز لها أن تثبت أصلاً.

قياس المنفعة الاقتصادية

١٣ يجب على المنشأة أن تقيس المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها مبلغ مُسترد، بمبلغ الفائض في نهاية فترة التقرير (وهو القيمة العادلة لأصول الخطة مطروحاً منها القيمة الحالية لالتزام المنفعة المُحددة) الذي يكون لدى المنشأة حق في استلامه على أنه مبلغ مُسترد، مطروحاً منه أي تكاليف مرتبطة به. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المُسترد سيخضع لضريبة بخلاف ضريبة الدخل، يجب على المنشأة أن تقيس مبلغ المبلغ المُسترد بالصافي بعد الضريبة.

١٤ عند قياس المبلغ المُسترد المتاح عندما تنتهي الخطة (الفقرة ١١(ج))، يجب على المنشأة أن تُدرج تكاليف الخطة لتسوية التزامات الخطة والقيام بالاسترداد. على سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تطرح الأتعاب المهنية عندما تُدفع هذه من قبل الخطة وليس من قبل المنشأة، وتكاليف أي أقساط تأمين قد تُتطلب لضمان الالتزام عند الانتهاء.

١٥ عندما يُحدد المبلغ المُسترد على أنه كامل مبلغ الفائض، أو نسبة منه - بدلاً من مبلغ ثابت - فإنه لا يجوز للمنشأة أن تُجري تعديلاً للقيمة الزمنية للنقود، حتى ولو كان المبلغ المُسترد قابلاً للتحقق - فقط - في تاريخ مستقبلي.

المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها تخفيض في المساهمة

١٦ عندما لا يكون هناك متطلب للحد الأدنى للتمويل للمساهمات المتعلقة بخدمة مستقبلية، تكون المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها تخفيض في المساهمات المستقبلية هي تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة لكل فترة على مدى العمر المتوقع للخطة أو العمر المتوقع للمنشأة أيهما أقصر. ويُستثنى من تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة المبالغ التي سوف يتم تحملها من قبل الموظفين.

١٧ يجب على المنشأة أن تحدد تكاليف الخدمة المستقبلية باستخدام افتراضات تتفق مع تلك المُستخدمة عند تحديد التزام المنفعة المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما هو مُحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩. بناءً عليه، لا يجوز للمنشأة أن تفترض تغييراً في المنافع التي ستُقدم من قبل الخطة في المستقبل إلى أن تُعدل الخطة ويجب عليها أن تفترض قوى عاملة مستقرة في المستقبل ما لم تُجري المنشأة تخفيضاً في عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. وفي الحالة الأخيرة، يجب أن ينطوي الافتراض حول القوى العاملة المستقبلية على التخفيض.

أثر متطلب الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها تخفيض في المساهمات المستقبلية

١٨ يجب على المنشأة أن تحلل أي متطلب حد أدني للتمويل في تاريخ مُحدد إلى المساهمات التي تكون مطلوبة لتغطية (أ) أي عجز موجود لخدمة سابقة على أساس الحد الأدنى للتمويل و(ب) الخدمة المستقبلية.

١٩ لا تؤثر المساهمات لتغطية أي عجز موجود على أساس الحد الأدنى للتمويل، فيما يتعلق بالخدمات المُتلقاة بالفعل، على المساهمات المستقبلية لخدمة مستقبلية. وقد تؤدي إلى التزام وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦.

٢٠ عندما يكون هناك متطلب للحد الأدنى للتمويل للمساهمات المتعلقة بخدمة مستقبلية، فإن المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها تخفيض في المساهمات المستقبلية تكون هي مجموع:

(أ) أي مبلغ يخفض المساهمات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى للتمويل مقابل الخدمة المستقبلية نظرا لأن المنشأة قامت بمدفوعات مقدماً (أي دفعت المبلغ قبل أن تكون مُطالبة بفعل ذلك)؛ مع

(ب) تكلفة الخدمة المستقبلية المُقدرة في كل فترة وفقاً للفقرات ١٦ و١٧، مطروحا منها المساهمات المُقدرة لمتطلب الحد الأدنى للتمويل التي ستكون مطلوبة مقابل خدمة مستقبلية في تلك الفترات إذا لم يكن هناك مبلغ مدفوع مقدماً كما هو موضح في البند (أ).

٢١ يجب على المنشأة أن تقدر المساهمات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى للتمويل مقابل خدمة مستقبلية بالأخذ في الحسبان أثر أي فائض موجود مُحدد باستخدام أساس الحد الأدنى للتمويل ولكن باستثناء المبلغ المدفوع مقدماً المُوضح في الفقرة ٢٠(أ). ويجب على المنشأة أن تستخدم الافتراضات المتفقة مع أساس الحد الأدنى للتمويل و، لأي عوامل غير مُحددة بموجب ذلك الأساس، الافتراضات المتفقة مع تلك المُستخدمة عند تحديد التزام المنفعة المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما حُددت بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩. ويجب أن يتضمن التقدير أي تغيرات متوقعة نتيجة دفع المنشأة الحد الأدنى من المساهمات عندما تكون واجبة السداد. بالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتضمن التقدير أثر التغيرات المتوقعة في أحكام وشروط أساس الحد الأدنى للتمويل التي لم تُسن - بشكل جوهري - أو يُتفق عليها - بشكل تعاقدي - في نهاية فترة التقرير.

٢٢ عندما تحدد المنشأة المبلغ المُوضح في الفقرة ٢٠(ب)، وعندما تزيد المساهمات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى للتمويل مقابل خدمة مستقبلية عن تكلفة الخدمة المستقبلية طبقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩، في أي فترة مُحددة، فإن تلك الزيادة تخفض مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة على أنها تخفيض في المساهمات المستقبلية. وبالرغم من ذلك، لا يمكن - مطلقاً - أن يكون المبلغ المُوضح في الفقرة ٢٠(ب) أقل من الصفر.

عندما يمكن أن ينشأ عن متطلب الحد الأدنى للتمويل التزام

٢٣ عندما يكون على المنشأة التزام بموجب متطلب الحد الأدنى للتمويل بأن تدفع مساهمات لتغطي عجزاً موجوداً على أساس الحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بخدمات تم تلقيها بالفعل، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المساهمات واجبة السداد ستكون متاحة على أنها مبلغ مُسترد أو تخفيض في المساهمات المستقبلية بعد أن تُدفع في الخطة.

٢٤ بالقدر الذي سوف تكون فيه المساهمات الواجبة السداد غير متاحة بعد أن تُدفع في الخطة، يجب على المنشأة أن تثبت التزاما عندما ينشأ الالتزام. ويجب أن يخفض الالتزام من صافي أصل المنفعة المُحددة أو أن يزيد من صافي التزام المنفعة المُحددة بحيث أنه لا يتوقع مكسب أو خسارة نتيجة تطبيق الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ عندما تُدفع المساهمات.

٢٥-٢٦ [حذفت]

تاريخ السريان

٢٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر.

٢٧أ عدّل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقارير المالية. بالإضافة إلى أنه عدل الفقرة ٢٦. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. عندما تطبق منشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فإنه يجب أن تُطبق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٢٧ب أضاف "المبالغ المدفوعة مقدماً لمتطلب الحد الأدنى للتمويل" الفقرة ٣أ وعدل الفقرات ١٦-١٨ و٢٠-٢٢. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وعندما تطبق المنشأة التعديلات لفترة أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٧ج عدّل معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المُعدل في ٢٠١١) الفقرات ١، و٦، و١٧ و٢٤ وحذف الفقرتين ٢٥ و٢٦. يجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المُعدل في ٢٠١١).

التحول

٢٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير من بداية الفترة الأولى المعروضة في القوائم المالية الأولى التي ينطبق عليها التفسير. ويجب على المنشأة أن تثبت أي تعديل أولي ينشأ عن تطبيق هذا التفسير ضمن الأرباح المبقاة في بداية تلك الفترة.

٢٩ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرات ٣أ، و١٦-١٨ و٢٠-٢٢ من بداية أبكر فترة مقارنة معروضة في القوائم المالية الأولى التي تطبق فيها المنشأة هذا التفسير. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير - سابقاً - قبل أن تطبق التعديلات، فإنه يجب عليها أن تثبت التعديل الناتج عن تطبيق التعديلات ضمن الأرباح المبقاة في بداية أبكر فترة مقارنة معروضة.

التفسير الدولي (IFRIC) ١٦

"التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتماد التفسير الدولي (IFRIC) ١٦ "التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٦

التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

الخلفية

١ لدى العديد من المنشآت المعدة للتقرير استثمارات في عمليات أجنبية (كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٨). وقد تكون مثل هذه العمليات الأجنبية منشآت تابعة، أو منشآت زميلة، او مشروعات مشتركة أو فروع. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة أن تحدد العملة الوظيفية لكلٍ واحدة من عملياتها الأجنبية على أنها عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة لتلك العملية. وعند ترجمة النتائج والمركز الماليٍ لعملية أجنبية إلى عملة العرض، فإن المنشأة مطالبة بأن تثبت فروق صرف العملات الأجنبية ضمن الدخل الشامل الآخر إلى حين استبعاد العملية الأجنبية.

٢ سوف يتم تطبيق المحاسبة عن تحوط مخاطر العملة الأجنبية التي تنشأ عن صافي استثمار في عملية أجنبية –فقط– عندما يتم إدراج صافي أصول تلك العملية الأجنبية في القوائم المالية[1]. وقد يكون البند الذي يتم التحوط له من جهة مخاطر العملة الأجنبية التي تنشأ عن صافي الاستثمار في عملية أجنبية عبارة عن مبلغ من صافي الأصول مساو للمبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية، أو أقل منه.

٣ يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ وسم بند مُتحوط له مؤهل وأدوات تحوط مؤهلة في علاقة للمحاسبة عن التحوط. وإذا كانت هناك علاقة تحوط موسومة، في حالة تحوط صافي استثمار فإنه يتم إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط، التي يتم تحديدها على أنها تحوط فاعل لصافي الاستثمار، ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تضمينه مع فروق صرف العملات الأجنبية التي تنشأ عن ترجمة نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي.

٤ قد تتعرض منشأة لديها العديد من العمليات الأجنبية لعدد من مخاطر العملة الأجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن تحديد مخاطر العملة الأجنبية التي تتأهل على أنها مخاطر مُتحوط لها في تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية.

٥ يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ للمنشأة بأن تسم أداة مالية سواء كانت مشتقة أو غير مشتقة (أو توليفة من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة) على أنها أدوات تحوط لمخاطر عملة أجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن أين يمكن، ضمن مجموعة، الاحتفاظ بأدوات التحوط التي تُعد تحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية حتى تتأهل للمحاسبة عن التحوط.

٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ إعادة تصنيف المبالغ المُجمعة المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، والمتعلقة بكل من فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية والمكسب أوالخسارة من أداة التحوط التي يتم تحديدها على أنها تحوط فاعل لصافي استثمار، من حقوق الملكية إلى الربح او الخسارة على أنها تعديل إعادة تصنيف عندما تستبعد المنشأة الأم العملية الأجنبية. ويقدم هذا التفسير إرشادات بشأن الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تحدد بها المبالغ التي يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة لكل من أداة التحوط والبند المُتحوط له.

[1] وسوف يكون هذا هو الحال بالنسبة للقوائم المالية الموحدة، والقوائم المالية تتم فيها المحاسبة عن استثمارات تمثل منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية والقوائم المالية التي تتضمن فرعا أو عملية مشتركة كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة".

النطاق

٧ ينطبق هذا التفسير على المنشأة التي تتحوط لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثماراتها في عمليات أجنبية وترغب في تأهيلها للمحاسبة عن التحوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وللتسهيل، يشير هذا التفسير لمثل تلك المنشأة على أنها المنشأة الأم وللقوائم المالية التي يتم فيها إدراج صافي أصول العمليات الأجنبية على أنها القوائم المالية الموحدة. وجميع الإشارات إلى المنشأة الأم تنطبق -بنفس الطريقة – على المنشأة التي لديها صافي استثمار في عملية أجنبية تعد مشروعاً مشتركاً، أو منشأة زميلة أو فرعاً.

٨ ينطبق هذا التفسير –فقط– على التحوطات لصافي الاستثمارات في عمليات أجنبية؛ ولا يجوز أن يتم بالقياس تطبيقه على الأنواع الأخرى من المحاسبة عن التحوط.

الإشكالات

٩ قد يتم الاحتفاظ بالاستثمارات في عمليات أجنبية -بشكل مباشر – من قبل المنشأة الأم أو -بشكل غير مباشر – من قبل منشأتها أو منشآتها التابعة. والإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:

(أ) طبيعة المخاطر المتحوط لها ومبلغ البند المتحوط له الذي يمكن أن يتم له وسم علاقة تحوط:

(١) ما إذا كان يمكن للمنشأة الأم أن تسم -فقط– فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة عن الفرق بين العملتين الوظيفيتين للمنشأة الأم وعمليتها الأجنبية على أنها المخاطر المُتحوط لها، أو ما إذا كان يمكن لها –أيضاً -أن تسم فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة عن الفرق بين عملة عرض القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم والعملة الوظيفية للعملية الأجنبية على أنها المخاطر المُتحوط لها؛

(٢) إذا كانت المنشأة الأم تحتفظ بالعملية الأجنبية بشكل غير مباشر؛ ما إذا كان يمكن أن تتضمن المخاطر المتحوط لها –فقط – فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة عن الفروق في العملتين الوظيفيتين بين العملية الأجنبية ومنشأتها الأم المباشرة، أو ما إذا كان يمكن –أيضاً –أن تتضمن المخاطر المتحوط لها أي فروق صرف عملات أجنبية بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية ولأي منشأة أُمٍّ وسيطة أو نهائية (أي ما إذا كانت حقيقة أن صافي الاستثمار في العملية الأجنبية يحتفظ به من خلال المنشأة الأم الوسيطة تؤثر في المخاطر الاقتصادية على المنشأة الأم النهائية).

(ب) في أي مكان ضمن المجموعة يمكن الاحتفاظ بأداة التحوط:

(١) ما إذا كان من الممكن تأسيس علاقة مؤهلة للمحاسبة عن التحوط –فقط – إذا كانت المنشاة التي تتحوط لصافي استثمارها طرفاً في أداة التحوط أو ما إذا كان يمكن لأية منشأة ضمن المجموعة، بغض النظر عن عملتها الوظيفية، أن تحتفظ بأداة التحوط؛

(٢) ما إذا كانت طبيعة أداة التحوط (مشتقة أو غير مشتقة) أو طريقة التوحيد تؤثر في تقويم فاعلية التحوط.

(ج) ما هي المبالغ التي ينبغي إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنها تعديلات إعادة تصنيف عند استبعاد العملية الأجنبية:

(١) عندما يتم استبعاد عملية أجنبية كانت مُتحوطاً لها؛ ما هي المبالغ من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية للمنشأة الأم المتعلقة بأداة التحوط والمتعلقة بتلك العملية الأجنبية، التي ينبغي أن يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم؛

(٢) ما إذا كانت طريقة التوحيد تؤثر في تحديد المبالغ التي يتم إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

الإجماع

طبيعة المخاطر المُتحوط لها ومبلغ البند المُتحوط له الذي يمكن وسم علاقة تحوط له

١٠ يمكن تطبيق المحاسبة عن التحوط -فقط – على فروق صرف العملات الأجنبية الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية للمنشأة الأم.

١١ في التحوط لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثمار في عملية أجنبية، يمكن أن يكون البند المُتحوط له مبلغا من صافي الأصول مساو للمبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، أو أقل منه. ويعتمد المبلغ الدفتري لصافي أصول العملية الأجنبية الذي يمكن وسمه على أنه البند المُتحوط له في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم على ما إذا كانت أي منشأة أُمٍّ للعملية الأجنبية من مستوى أقل قد طبقت المحاسبة عن التحوط على جميع صافي أصول تلك العملية الأجنبية، أو على جزء منها، ون تلك المحاسبة قد تم الإبقاء عليها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

١٢ يمكن وسم المخاطر المُتحوط لها على أنها مخاطر العملة الأجنبية الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية لأي منشأة أُمٍّ (سواء كانت المنشأة الأم المباشرة أو الوسيطة أو النهائية) لتلك العملية الأجنبية. ولا تؤثر حقيقة أن صافي الاستثمار يتم الاحتفاظ به من خلال منشأة أُمٍّ وسيطة على طبيعة المخاطر الاقتصادية الناشئة عن تعرض المنشأة الأم النهائية لمخاطر العملة الأجنبية.

١٣ قد يتأهل التعرض لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة عن صافي استثمار في عملية أجنبية للمحاسبة عن التحوط مرة واحدة فقط في القوائم المالية الموحدة. لذلك، فإذا تم تحوط لنفس صافي أصول عملية أجنبية من قبل أكثر من منشأة أُمٍّ ضمن المجموعة (على سبيل المثال كل من المنشأة الأم المباشرة والمنشأة الأم غير المباشرة) لنفس المخاطر، فإن علاقة تحوط واحدة هي التي سوف تتأهل للمحاسبة عن التحوط في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم النهائية. ولا يلزم منشأة أُمّاً أخرى من مستوى أعلى المحافظة على علاقة التحوط الموسومة من قبل المنشأة الأم في قوائمها المالية الموحدة. ولكن إذا لم تحافظ المنشأة الأم من مستوى أعلى على علاقة التحوط فإن المحاسبة عن التحوط التي يتم تطبيقها من قبل المنشأة الأم من مستوى أدني يجب عكسها قبل أن يتم إثبات المحاسبة عن التحوط من قبل المنشأة الأم التي هي من مستوى أعلى.

أين يمكن الاحتفاظ بأداة التحوط

١٤ يمكن وسم أداة مشتقة أو غير مشتقة (أو توليفة من أدوات مشتقة وغير مشتقة) على أنها أداة تحوط في تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن الاحتفاظ بأداة (أدوات) التحوط من قبل أي منشأة أو منشآت ضمن المجموعة طالما انه قد تم استيفاء متطلبات الوسم والتوثيق والفاعلية الواردة في الفقرة ٦.٤.١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والمتعلقة بتحوط صافي استثمار. وتحديدا، ينبغي توثيق استراتيجية التحوط للمجموعة -بشكل واضح – بسبب احتمال وجود وسوم مختلفة عند مستويات مختلفة للمجموعة.

١٥ لغرض تقويم الفاعلية، فإن التغير في قيمة أداة التحوط المتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية يتم حسابه بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم التي يتم قياس المخاطر المتحوط لها مقابل عملتها الوظيفية وفقاً لتوثيق المحاسبة عن التحوط. وتبعا للمكان الذي يتم الاحتفاظ فيه بأداة التحوط، ففي غياب المحاسبة عن التحوط يمكن إثبات إجمالي التغير في القيمة ضمن الربح أو الخسارة، أو ضمن الدخل الشامل الآخر، أو في كليهما. ولكن تقويم الفاعلية لا يتأثر بما إذا كان التغير في قيمة أداة التحوط قد تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل الآخر.

وكجزء من تطبيق المحاسبة عن التحوط، فإن إجمالي الجزء الفاعل للتغير تتم إضافته ضمن الدخل الشامل الآخر. ولا يتأثر تقويم الفاعلية بما إذا كانت أداة التحوط هي أداة مشتقة أو غير مشتقة ولا بطريقة التوحيد.

استبعاد عملية أجنبية مُتحوط لها

١٦ عندما يتم استبعاد عملية أجنبية كان قد تم التحوط لها، فإن المبلغ المعاد تصنيفه من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم المتعلق بأداة التحوط يكون هو المبلغ المطلوب تحديده وفقاً للفقرة ٦-٥-١٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وذلك المبلغ هو المكسب أو الخسارة المجمعة من أداة التحوط التي تم تحديدها على أنها تحوط فاعل.

١٧ المبلغ المُعاد تصنيفه من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم المتعلق بصافي الاستثمار في تلك العملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٤٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ هو المبلغ الذي يُضمن في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية لتلك المنشأة الأم فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية. وفي القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم النهائية، لا يتأثر مجموع صافي المبلغ الذي يتم إثباته في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية المتعلق بجميع العمليات الأجنبية بطريقة التوحيد.

ولكن سواء كانت المنشأة الأم النهائية تستخدم الطريقة المباشرة أو طريقة خطوة بخطوة للتوحيد[٢] فإن ذلك قد يؤثر على المبلغ الذي يتم تضمينه في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية المتعلق بعملية أجنبية بعينها. وقد ينتج عن استخدام طريقة خطوة بخطوة للتوحيد إعادة تصنيف مبلغ مختلف عن ذلك المستخدم لتحديد فاعلية التحوط إلى الربح أو الخسارة. ويمكن إزالة هذا الفرق بتحديد المبلغ المتعلق بتلك العملية الأجنبية الذي كان من الممكن أن ينشأ فيما لو كان قد تم استخدام الطريقة المباشرة للتوحيد. ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إجراء مثل هذا التعديل. ولكنه خيار السياسة المحاسبية الذي ينبغي اتباعه بشكل ثابت لجميع صافي الاستثمارات.

تاريخ السريان

١٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ أكتوبر ٢٠٠٨ أو بعده. ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على الفقرة ١٤ الذي تم بموجب "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي"، المُصدر في إبريل ٢٠٠٩، للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر لكلٍ منهما. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ أكتوبر ٢٠٠٨، أو التعديل على الفقرة ١٤ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٨أ [حذفت]

١٨ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٥-٧، و١٤، و١٦، ارشادات التطبيق١ وارشادات التطبيق٨ وحذف الفقرة ١٨أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي٩.

٢ الطريقة المباشرة هي طريقة التوحيد التي تتم فيها ترجمة القوائم المالية للعملية الأجنبية مباشرة إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم النهائية. أما طريقة خطوة بخطوة فهي طريقة التوحيد التي تتم فيها أولا ترجمة القوائم المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية لأي منشأة (منشآت) أم وسيطة ومن ثم تتم ترجمتها إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم النهائية (أو عملة العرض إذا كانت مختلفة).

التحول

١٩ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة لتغيير في السياسة المحاسبية ناتج عن التطبيق الأولي لتفسير ما. وليس مطلوبا من المنشأة الالتزام بتلك المتطلبات عند تطبيقها هذا التفسير لأول مرة. وإذا ما وسمت منشأة أداة تحوط على أنها تحوط لصافي استثمار ولكن التحوط لا يستوفي شروط المحاسبة عن التحوط الواردة في هذا التفسير، فيجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ لكي لا تستمر في المحاسبة عن ذلك التحوط بأثر مستقبلي.

الملحق

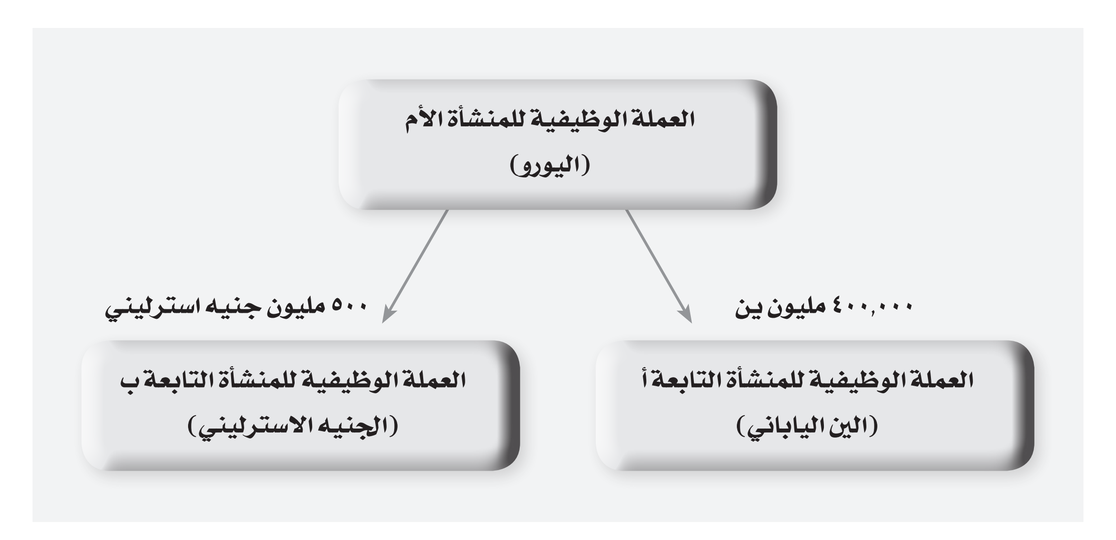
إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير.

إرشادات التطبيق١ يوضح هذا الملحق تطبيق التفسير باستخدام هيكل الشركات الموضح أدناه. وفي جميع الحالات يتم اختبار فاعلية علاقات التحوط الموضحة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، بالرغم من أن هذا الاختبار لم تتم مناقشته في هذا الملحق. وتقوم المنشأة الأم، بكونها المنشأة الأم النهائية، بعرض قوائمها المالية الموحدة بعملتها الوظيفية وهي اليورو. تُعد كل من المنشآت التابعة مملوكة بالكامل. يتضمن صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ب" البالغ ٥٠٠ مليون جنية استرليني (العملة الوظيفية هي الجنيه الاسترليني) ما يعادل ١٥٩ مليون جنيه استرليني من صافي استثمار المنشأة التابعة "ب" البالغ ٣٠٠ مليون دولار في صافي الاستثمار في المنشأة التابعة "ج" (العملة الوظيفية هي الدولار الأمريكي). وبعبارةٍ أخرى، فإن صافي أصول المنشأة التابعة "ب" بخلاف استثمارها في المنشأة التابعة "ج" هو ٣٤١ مليون جنيه استرليني.

طبيعة المخاطر المُتحوط لها التي يمكن وسم علاقة تحوط لها (الفقرات ١٠-١٣)

إرشادات التطبيق٢ تستطيع المنشأة الأم التحوط لصافي استثمارها في كلٍ من المنشآت التابعة "أ" و "ب" و"ج" من مخاطر صرف العملات الأجنبية بين العملات الوظيفية لكل منها (الين الياباني، والجنيه الاسترليني و الدولار الأمريكي) و اليورو. إضافة لذلك، تستطيع المنشأة الأم التحوط من مخاطر سعر صرف العملتين الأجنبيتين الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني بين العملتين الوظيفتين للمنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج". وفي قوائمها المالية الموحدة تستطيع المنشأة التابعة "ب" التحوط لصافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر صرف العملات الأجنبية بين العملتين الوظيفتين لكل منهما وهما الدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني. وفي الأمثلة التالية فإن المخاطر الموسومة هي مخاطر سعر الصرف الفوري للعملات الأجنبية لأن أدوات التحوط ليست مشتقات. وإذا كانت أدوات التحوط عقودا آجلة فإن المنشأة الأم تستطيع وسم مخاطر سعر الصرف الآجل للعملات الأجنبية.



مبلغ البند المتحوط له الذي يمكن وسم علاقة تحوط له (الفقرات ١٠-١٣)

إرشادات التطبيق٣ ترغب المنشأة الأم في التحوط من مخاطر صرف العملات الأجنبية من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج". افترض أن المنشأة التابعة "أ" لديها اقتراض خارجي قدره ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. وأن صافي أصول المنشأة التابعة "أ" في بداية فترة التقرير يبلغ ٤٠٠,٠٠٠ مليون ين ياباني بما في ذلك المتحصلات من الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي.

إرشادات التطبيق٤ يمكن أن يكون البند المتحوط له مبلغاً من صافي الأصول مساوياً للمبلغ الدفتري لصافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج" (٣٠٠ مليون دولار) في قوائمها المالية الموحدة، أو أقل منه. تستطيع المنشأة الأم، في قوائمها المالية الموحدة، وسم الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط من مخاطر سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين لليورو/الدولار الأمريكي المتعلقة بصافي استثمارها في صافي أصول المنشأة التابعة "ج" البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. وفي هذه الحالة، فإن كلا من فرق سعر صرف العملتين الأجنبيتين اليورو/ الدولار الأمريكي على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" وفرق سعر صرف العملتين الأجنبيتين اليورو/ الدولار الأمريكي على صافي الاستثمار في المنشأة التابعة "ج" البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي يتم تضمينهما في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم بعد تطبيق المحاسبة عن التحوط.

إرشادات التطبيق٥ في غياب المحاسبة عن التحوط فإن إجمالي فرق سعر صرف العملتين الأجنبيبتين الدولار الأمريكي/ اليورو على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" يتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم كالآتي:

- تغير سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الدولار الأمريكي/ الين الياباني، المترجم إلى اليورو، ضمن الربح أو الخسارة،
- تغير سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الين الياباني/ اليورو ضمن الدخل الشامل الآخر.

وبدلاً من الوسم الوارد في فقرة إرشادات التطبيق٤، فإن المنشأة الأم تستطيع في قوائمها المالية الموحدة وسم الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط من مخاطر سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي بين المنشأة التابعة "ج" والمنشأة التابعة "ب". وفي هذه الحالة فإن إجمالي فرق سعر صرف العملتين الأجنبيتين الدولار الأمريكي/ اليورو على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" يتم بدلاً من ذلك إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم كما يلي:

- تغير سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي ضمن احتياطي ترجمة العملات الأجنبية المتعلق بالمنشأة التابعة "ج"،
- تغير سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ الين الياباني، المُترجم إلى اليورو، ضمن الربح أو الخسارة،
- تغير سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الين الياباني/ اليورو ضمن الدخل الشامل الآخر.

إرشادات التطبيق٦ لا تستطيع المنشأة الأم وسم الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" على أنه تحوط لكل من مخاطر سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين اليورو/ الدولار الأمريكي ومخاطر سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي في قوائمها المالية الموحدة. ذلك أن اداة التحوط الواحدة تستطيع تحوط المخاطر الموسومة نفسها مرة واحدة فقط. ولا تستطيع المنشأة التابعة "ب" تطبيق المحاسبة عن التحوط في قوائمها المالية الموحدة لأن أداة التحوط يتم الاحتفاظ بها خارج المجموعة التي تضم المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج".

في أي مكان ضمن المجموعة يمكن الاحتفاظ بأداة التحوط (الفقرتان ١٤ و١٥)؟

إرشادات التطبيق٧ كما ورد في فقرة إرشادات التطبيق٥، فإن إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية على الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "أ" يتم تسجيله ضمن كلٍ من الربح أو الخسارة (مخاطر سعر الصرف الفوري للدولار الأمريكي/ الين الياباني) والدخل الشامل الآخر (مخاطر سعر الصرف الفوري لليورو/ الين الياباني) في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم في غياب المحاسبة عن التحوط. ويتم تضمين كلٍ من المبلغين لغرض تقويم فاعلية التحوط الموسوم في فقرة إرشادات التطبيق٤ لأن التغير في قيمة كلٍ من أداة التحوط والبند المتحوط له يتم حسابه بالرجوع إلى اليورو وهو العملة الوظيفية للمنشأة الأم مقابل الدولار الأمريكي وهو العملة الوظيفية للمنشأة التابعة "ج"، وفقاً لتوثيق التحوط. ولا تؤثر طريقة التوحيد (أي الطريقة المباشرة أو طريقة خطوة بخطوة) على تقويم فاعلية التحوط.

المبالغ المُعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد عملية أجنبية (الفقرتان ١٦ و١٧)

إرشادات التطبيق٨ عند استبعاد المنشأة التابعة "ج"، فإن المبالغ المُعاد تصنيفها من احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الربح أو الخسارة في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم هي:

(أ) فيما يتعلق بالاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي للمنشأة التابعة "أ": المبلغ الذي يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تحديده، أي إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر صرف العملات الأجنبية الذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه الجزء الفاعل من التحوط؛

(ب) فيما يتعلق بصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج": المبلغ الذي يتم تحديده بطريقة التوحيد التي تتبعها المنشأة. وإذا استخدمت المنشأة الأم الطريقة المباشرة، فإن احتياطي ترجمة العملات الأجنبية لديها فيما يتعلق بالمنشأة التابعة "ج" يتم تحديده مباشرةً بسعر صرف العملتين الأجنبيتين اليورو/ الدولار الأمريكي. وإذا استخدمت المنشأة الأم طريقة خطوة بخطوة، فإن احتياطي صرف العملات الأجنبية لديها فيما يتعلق بالمنشأة التابعة "ج" يتم تحديده باحتياطي صرف العملات الأجنبية الذي تقوم بإثباته المنشأة التابعة "ب" الذي يعكس سعر صرف العملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي، مُترجم إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم باستخدام سعر صرف العملتين الأجنبيتين اليورو/ الجنيه الاسترليني. ولا يتطلب استخدام المنشأة الأم لطريقة التوحيد خطوة بخطوة في فترات سابقة منها أو يمنعها من تحديد مبلغ احتياطي صرف العملات الأجنبية الذي سيُعاد تصنيفه عندما تستبعد المنشأة التابعة "ج" ليكون هو المبلغ الذي كان سيتم إثباته فيما لو كانت قد استخدمت بصفة دائمة الطريقة المباشرة، اعتمادا على سياستها المحاسبية.

تحوط أكثر من عملية أجنبية واحدة (الفقرات ١١، و١٣، و١٥)

إرشادات التطبيق٩ توضح الأمثلة التالية أن المخاطر، التي يمكن التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، هي دائما المخاطر بين عملتها الوظيفية (اليورو) والعملتين الوظيفيتين للمنشأتين التابعتين "ب" و"ج". وبغض النظر عن كيفية وسم التحوطات، فإن الحد الأقصى للمبالغ التي يمكن أن تكون تحوطات فاعلة يتم تضمينها في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم عند تحوط كلٍ من العمليتين الأجنبيتين هما٣٠٠ مليون دولار لمخاطر سعر صرف اليورو/ الدولار الأمريكي ومبلغ ٣٤١ مليون جنيه استرليني لمخاطر سعر صرف اليورو/ الجنيه الاسترليني. وتضاف التغيرات الأخرى في القيمة بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن الربح أو الخسارة الموحد للمنشأة الأم. وبكل تأكيد، فإن بإمكان المنشأة الأم وسم مبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي –فقط – للتغيرات في سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني أو ٥٠٠ مليون جنيه استرليني –فقط – للتغيرات في سعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ اليورو.

المنشأة الأم تحتفظ بأدوات تحوط بكلٍ من الدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني

إرشادات التطبيق١٠ قد ترغب المنشأة الأم في التحوط من مخاطر صرف العملات الأجنبية المتعلقة بصافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب" وكذلك تلك المتعلقة بالمنشأة التابعة "ج". افترض أن المنشأة الأم تحتفظ بأدوات تحوط مناسبة مُقومة بالدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني تستطيع وسمها على أنها تحوطات لصافي استثماراتها في المنشأة التابعة "ب" والمنشاة التابعة "ج". وتشمل الوسوم التي تستطيع المنشأة الأم القيام بها في قوائمها المالية الموحدة على ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليها:

(أ) أداة تحوط بمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي موسومة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (اليورو/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ج" وأداة تحوط تصل إلى مبلغ ٣٤١ مليون جنيه استرليني موسومة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٤١ مليون جنيه استرليني في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (اليورو/ الجنيه الاسترليني) بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

(ب) أداة تحوط بمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي موسومة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج" وأداة تحوط تصل إلى مبلغ ٥٠٠ مليون جنيه استرليني موسومة على أنها تحوط لصافي الاستثمار البالغ ٥٠٠ مليون جنيه استرليني في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (اليورو/ الجنيه الاسترليني) بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

إرشادات التطبيق١١ تختلف مخاطر سعر صرف اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج" عن مخاطر سعر صرف اليورو/ الجنيه الاسترليني من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ب". ولكن في الحالة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق١٠(أ)، فإن المنشأة الأم بوسمها أداة التحوط بالدولار الأمريكي التي تحتفظ بها تكون قد تحوطت بالفعل -وبالكامل - من مخاطر سعر صرف اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج". وإذا قامت المنشأة الأم أيضاً بوسم أداة تحوط بالجنيه الاسترليني تحتفظ بها على أنها تحوط لصافي استثمارها البالغ ٥٠٠ مليون جنيه استرليني في المنشأة التابعة "ب"، فإن مبلغ ١٥٩ مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار ذلك، الذي يمثل المبلغ المعادل بالجنيه الاسترليني لصافي استثمارها بالدولار الأمريكي في المنشأة التابعة "ج"، سيكون قد تم التحوط له مرتين من مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ اليورو في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

إرشادات التطبيق١٢ في الحالة الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق١٠(ب)، إذا وسمت المنشأة الأم المخاطر المتحوط لها على أنها التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة التابعة "ب" والمنشأة التابعة "ج"، فإن ذلك الجزء فقط المتعلق بسعر صرف الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي من التغير في قيمة أداة تحوطها البالغة ٣٠٠ مليون دولار أمريكي هو الذي يتم تضمينه في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية للمنشأة الأم المتعلق بالمنشأة التابعة "ج". أما المتبقي من التغير (المعادل للتغير في سعر صرف الجنيه الاسترليني/ اليورو على ١٥٩ مليون جنيه استرليني) فيتم تضمينه ضمن الربح أو الخسارة الموحد للمنشأة الأم، كما ورد في فقرة إرشادات التطبيق ٥. ولأن وسم مخاطر سعر صرف الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني بين المنشأتين التابعتين "ب" و "ج" لا يشمل مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ اليورو، فإن المنشأة الأم تكون قادرة -أيضاً - على وسم مبلغ يصل إلى ٥٠٠ مليون جنيه استرليني من صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب" مع اعتبار أن المخاطر هي التعرض لسعر الصرف الفوري للعملتين الأجنبيتين (الجنيه الاسترليني/ اليورو) بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة "ب".

المنشأة التابعة "ب" تحتفظ بأداة تحوط بالدولار الأمريكي

إرشادات التطبيق١٣ افترض أن المنشاة التابعة "ب" تحتفظ بدين خارجي يبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي والذي تم تحويل متحصلاته إلى المنشأة الأم من خلال قرض بين الشركتين مُقوم بالجنيه الاسترليني. ولأن كلاً من أصولها والتزاماتها قد زادت بمبلغ ١٥٩ مليون جنيه استرليني، فإن صافي أصول المنشأة التابعة "ب" لم يتغير. تستطيع المنشأة التابعة "ب" وسم الدين الخارجي على أنه تحوط من مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي على صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج" في قوائمها المالية الموحدة. ويمكن للمنشأة الأم المحافظة على وسم المنشاة التابعة "ب" لأداة التحوط تلك على أنها تحوط لصافي استثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار امريكي في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي (أنظر الفقرة ١٣)، وتستطيع المنشأة الأم وسم أداة التحوط بالجنيه الاسترليني التي تحتفظ بها على أنها تحوط لصافي الاستثمار بكامله البالغ ٥٠٠ مليون جنيه استرليني في المنشاة التابعة "ب". ويتم تقويم التحوط الأول، الموسوم من قبل المنشأة التابعة "ب"،

بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة التابعة "ب" (الجنيه الاسترليني) ويتم تقويم التحوط الثاني، الموسوم من قبل المنشأة الأم، بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم (اليورو). وفي هذه الحالة، فإن مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي من صافي استثمار المنشأة الأم في المنشأة التابعة "ج" هي -فقط - التي يكون قد تم التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم بأداة التحوط بالدولار الأمريكي، وليس مخاطر سعر صرف اليورو/الدولار الأمريكي بكاملها. ولذلك فإن مخاطر سعر صرف اليورو/الجنيه الاسترليني بكاملها من صافي استثمار المنشأة الأم البالغ ٥٠٠ مليون جنيه استرليني في المنشأة التابعة "ب" يمكن التحوط منها في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

إرشادات التطبيق١٤ ولكن المحاسبة عن قرض المنشأة الأم البالغ ١٥٩ مليون جنيه استرليني المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" يجب أخذها -أيضاً -في الحسبان. وإذا لم يُعتبر قرض المنشأة الأم المستحق السداد جزءًمن صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب"، بسبب أنه لا يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن فرق سعر صرف العملتين الأجنبيتين الجنيه الاسترليني/ اليورو الناشئ عن ترجمته سيتم إدراجه ضمن الربح أو الخسارة الموحدة للمنشأة الأم. وإذا ما تم اعتبار القرض البالغ ١٥٩ مليون جنيه استرليني المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" على أنه جزء من صافي استثمار المنشأة الأم، فإن صافي الاستثمار ذلك سيكون -فقط -بمبلغ ٣٤١ جنيه استرليني ويتم تخفيض المبلغ الذي ستسمة المنشأة الأم على أنه البند المتحوط له من مخاطر سعر صرف الجنيه الاسترليني/ اليورو من ٥٠٠ مليون جنيه استرليني إلى ٣٤١ مليون جنيه استرليني وفقاً لذلك.

إرشادات التطبيق١٥ إذا قامت المنشأة الأم بعكس علاقة التحوط الموسومة من قبل المنشأة التابعة "ب"، فإنه يمكن للمنشأة الأم وسم الاقتراض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي الذي تحتفظ به المنشأة التابعة "ب على أنه تحوط لصافي استثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة التابعة "ج" من مخاطر سعر صرف اليورو/ الدولار الأمريكي ووسم أداة التحوط بالجنيه الاسترليني التي تحتفظ بها بنفسها على أنها تحوط فقط لمبلغ يصل إلى ٣٤١ مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار في المنشأة التابعة "ب". وفي هذه الحالة، فإن فاعلية كلٍ من التحوطين سيتم حسابها بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة الأم (اليورو). وتبعاً لذلك، فإن كلا من التغير، بسعر صرف الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني، في قيمة الاقتراض الخارجي الذي تحتفظ به المنشأة التابعة "ب" والتغير، بسعر صرف الجنيه الاسترليني/ اليورو، في قيمة قرض المنشأة الأم المستحق السداد إلى المنشأة التابعة "ب" (أما يعادل بسعر صرف الدولار الأمريكي/ اليورو في مجموعه) سيتم تضمينهما في احتياطي ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم. ولأن المنشأة الأم قد تحوطت بالفعل -وبالكامل - من مخاطر سعر صرف اليورو/الدولار الأمريكي على صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ج"، فإنها تستطيع التحوط لمبلغ يصل -فقط -إلى ٣٤١ مليون جنيه استرليني من مخاطر سعر صرف اليورو/الجنيه الاسترليني على صافي استثمارها في المنشأة التابعة "ب".

التفسير الدولي (IFRIC) ١٧

"توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٧ "توزيعات أصول غير نقدية على الملاك"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

التفسير الدولي ١٧ للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي

توزيعات أصول غير نقدية على الملاك

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ " تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨)
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير النقدية المحتفظ بها للبيع وعمليات التوزيع"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير"

الخلفية

١ توزع المنشأة - أحياناً – أصولاً غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على ملاكها[١] بصفتهم ملاك. في تلك الحالات، يمكن للمنشأة – أيضاً – أن تمنح ملاكها خيار استلام إما أصول غير نقدية أو بديل نقدي. وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لإرشادات عن كيفية محاسبة المنشأة عن مثل تلك التوزيعات.

٢ لا توفر المعايير الدولية للتقرير المالي دليلاً إرشاديا عن الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تقيس بها التوزيعات على ملاكها (يشار إليها عادة بتوزيعات الأرباح). يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ من المنشأة أن تعرض تفاصيل توزيعات الأرباح المثبتة على أنها توزيعات على الملاك إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على الأنواع التالية من التوزيعات غير التبادلية للأصول من قبل المنشأة على ملاكها بصفتهم ملاك:

(أ) توزيعات الأصول غير النقدية (مثل بنود العقارات والآلات والمعدات، أو منشآت الأعمال كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو حصص ملكية في منشأة أخرى أو مجموعات الاستبعاد كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي ٥)؛

(ب) التوزيعات التي تمنح الملاك خيار استلام إما اصول غير نقدية أو بديل نقدي.

٤ ينطبق هذا التفسير – فقط – على التوزيعات التي يُعالج فيها – بشكل متساوي – جميع الملاك لنفس الفئة من أدوات حقوق الملكية.

٥ لا ينطبق هذا التفسير على توزيع أصل غير نقدي والذي يخضع في النهاية للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد التوزيع. وينطبق هذا الاستثناء على القوائم المالية المنفصلة، والمنفردة، والموحدة للمنشأة التي تقوم بالتوزيع.

١ تعرف الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ١ الملاك على أنهم حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية.

٦ وفقاً للفقرة ٥، لا ينطبق هذا التفسير عندما يخضع الأصل غير النقدي في النهاية للسيطرة من قبل نفس الأطراف قبل وبعد التوزيع. وتنص الفقرة ب٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ على أنه 'يجب اعتبار مجموعة من الأفراد أنهم يسيطرون على منشأة ما، عندما، ونتيجة لترتيبات تعاقدية، يكون لديهم - بشكل جماعي – سلطة التحكم في سياساتها المالية والتشغيلية وذلك للحصول على منافع من أنشطتها'. وبناءً عليه، حتى يكون التوزيع خارج نطاق هذا التفسير استناداً إلى أن نفس الأطراف هي التي تسيطر على الأصل قبل وبعد التوزيع، يجب أن يكون، نتيجة لترتيبات تعاقدية، لدي مجموعة من حملة الأسهم بعينهم تسلموا التوزيع مثل تلك السلطة الجماعية النهائية على المنشاة التي تقوم بالتوزيع.

٧ وفقاً للفقرة ٥، لا ينطبق هذا التفسير عندما توزع منشأة بعض حصص ملكيتها في منشأة تابعة ولكنها تحتفظ بالسيطرة على المنشأة التابعة. تقوم المنشأة، التي تقوم بتوزيع ينتج عنه إثبات المنشاة لحصة غير مسيطرة في المنشأة التابعة لها، بالمحاسبة عن التوزيع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠.

٨ يتناول هذا التفسير - فقط – المحاسبة من قبل الشركة التي تقوم بتوزيع أصل غير نقدي. ولا يتناول المحاسبة من قبل حملة الأسهم الذين يتسلمون مثل هذا التوزيع.

الإشكال

٩ عندما تعلن المنشأة عن توزيع ويصبح عليها التزام بأن توزع الأصول المعنية على ملاكها، يجب عليها أن تثبت التزاماً بتوزيع أرباح مستحقة السداد. وبالتالي، يتناول هذا التفسير الموضوعات التالية:

(أ) متى ينبغي على المنشأة أن تثبت توزيع أرباح مستحقة السداد؟

(ب) ما هي الكيفية التي ينبغي على المنشأة أن تقيس بها توزيع أرباح مستحقة السداد؟

(ج) عند قيام المنشأة بتسوية توزيع أرباح مستحقة السداد، كيف ينبغي عليها أن تقوم بالمحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع أرباح مستحقة السداد؟

إجماع الآراء

توقيت إثبات توزيع الأرباح مستحقة السداد

١٠ يجب أن يُثبت الالتزام بدفع توزيع أرباح عندما يتم اعتماد توزيع أرباح – بالشكل المناسب – ويصبح خارج تصرف المنشاة، وهو التاريخ الذي:

(أ) يتم فيه التصديق من قبل السلطة المعنية، مثل حملة الأسهم، على الإعلان بتوزيع أرباح، من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة مثلاً، إذا كانت السلطة القانونية تتطلب هذا التصديق، أو

(ب) يتم فيه الإعلان عن توزيع أرباح، من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة مثلاً، إذا كانت السلطة القانونية لا تتطلب تصديقاً إضافياً.

قياس توزيع الأرباح مستحقة السداد

١١ يجب على المنشأة أن تقيس الالتزام بتوزيع أصول غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على ملاكها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.

١٢ إذا كانت المنشأة تمنح ملاكها خيار استلام إما أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع الأرباح مستحقة السداد بالأخذ في الحسبان كلا من القيمة العادلة لكل بديل والاحتمال المرتبط باختيار الملاك لكل بديل.

١٣ في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد النظر وأن تعدل المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد.

المحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد عند تسوية المنشأة توزيع الأرباح مستحقة السداد

١٤ عند تسوية المنشأة لتوزيع الأرباح مستحقة السداد، يجب عليها أن تثبت الفرق في حالة وجوده، بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد ضمن الربح أو الخسارة.

العرض والإفصاح

١٥ يجب على المنشأة أن تعرض الفرق الموضح في الفقرة ١٤ على أنه بند مستقل ضمن الربح أو الخسارة.

١٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية، إذا كان منطبقاً:

(أ) المبلغ الدفتري لتوزيع الأرباح مستحقة السداد في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) الزيادة أو النقص، نتيجة التغير في القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها، في المبلغ الدفتري المثبت خلال الفترة وفقاً للفقرة ١٣.

١٧ إذا قامت المنشأة بالإعلان عن توزيع أرباح بتوزيع أصل غير نقدي، بعد نهاية فترة التقرير وقبل التصديق على القوائم المالية للإصدار فيجب عليها أن تُفصح عن:

(أ) طبيعة الأصل الذي سيتم توزيعه؛

(ب) المبلغ الدفتري للأصل الذي سيتم توزيعه كما في نهاية فترة التقرير؛

(ج) القيمة العادلة للأصل الذي سيتم توزيعه كما في نهاية فترة التقرير، إذا كانت مختلفة عن مبلغها الدفتري، ومعلومات عن الطريقة (الطرق) المستخدمة لقياس تلك القيمة العادلة والمطلوبة بموجب الفقرات ٩٣(ب)، و(ز) و(ط) و٩٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

تاريخ السريان

١٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير - بأثر مستقبلي - على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعده. ولا يسمح بالتطبيق بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا التفسير على فترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٩، يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأيضاً أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المُنقح في ٢٠٠٨)، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المُعدل في مايو ٢٠٠٨)، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ (المُعدل بموجب هذا التفسير).

١٩ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠، المصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٧. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠.

٢٠ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١ الفقرة ١٧ يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

التفسير الدولي (IFRIC) ١٩

"إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ١٩ "إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٩

إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية

المراجع

- إطار لإعداد وعرض القوائم المالية[١]
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

الخلفية

١ قد يعيد مدين ودائن التفاوض بشأن شروط التزام مالي مما ينتج عنه قيام المدين بإطفاء الالتزام -بشكل كامل أو بشكل جزئي- من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية إلى الدائن. ويُشار إلى هذه المعاملات -أحياناً- على أنها "مقايضات الدين بحقوق الملكية". وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لإرشادات بشأن كيفية المحاسبة عن مثل هذه المعاملات.

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة من قبل المنشأة عندما تتم إعادة التفاوض بشأن شروط التزام مالي وينتج عنها قيام المنشأة بإصدار أدوات حقوق ملكية إلى دائن المنشأة لإطفاء كل الالتزام المالي أو جزء منه. ولا يتناول المحاسبة من قبل الدائن.

٣ لا يجوز للمنشأة تطبيق هذا التفسير على معاملات في حالات يكون فيها:

(أ) الدائن -أيضاً- مساهم مباشر أو غير مباشر ويتصرف بصفته مساهم حالي مباشر أو غير مباشر.

(ب) الدائن والمنشأة خاضعان للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل المعاملة وبعدها وينطوي جوهر المعاملة على توزيع لحقوق ملكية من قبل المنشأة، أو مساهمات في حقوق الملكية إلى المنشأة.

(ج) إطفاء الالتزام المالي من خلال إصدار أسهم عادية يتم وفقاً للشروط الأصلية للالتزام المالي.

الإشكالات

٤ يتناول هذا التفسير الإشكالات التالية:

(أ) هل تُعد أدوات حقوق ملكية المنشأة التي يتم إصدارها لإطفاء كل الالتزام مالي، أو جزء منه، "عوضاً مدفوعاً" وفقاً للفقرة ٣٫٣٫٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؟

١ في سبتمبر ٢٠١٠، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي".

(ب) كيف ينبغي على المنشأة أن تقوم بالقياس -بشكل أولي – لأدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها لإطفاء مثل هذا الالتزام المالي؟

(ج) كيف ينبغي على المنشأة المحاسبة عن أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي الذي تم إطفاؤه ومبلغ القياس الأولي لأدوات حقوق الملكية المُصدرة؟

الإجماع

٥ وفقاً للفقرة ٣.٣.٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، يعد إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة إلى الدائن لإطفاء كل الالتزام مالي، أو جزء منه، عوضاً مدفوعاً. ويجب على المنشأة حذف الالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) من قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، يكون قد تم إطفاؤه وفقاً للفقرة ٣.٣.١من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦ عندما يتم الإثبات -بشكل أولي – لأدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها إلى الدائن لإطفاء كل الالتزام المالي أو جزء منه، فإنه يجب على المنشأة قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة، ما لم يكن من غير الممكن قياس تلك القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٧ إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب عندئذ قياس أدوات حقوق الملكية بحيث تعكس القيمة العادلة للالتزام المالي الذي تم إطفاؤه. وعند قياس القيمة العادلة لالتزام مالي تم إطفاؤه وينطوي على ميزة تحت الطلب (مثل وديعة تحت الطلب)، فإنها لا تنطبق الفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٨ إذا تم إطفاء جزء –فقط – من الالتزام المالي، فيجب على المنشأة تقويم ما إذا كان جزء من العوض المدفوع يتعلق بتعديل في شروط الالتزام الذي يبقى قائماً. وإذا كان جزء من العوض المدفوع يتعلق بتعديل في شروط الجزء المتبقي من الالتزام، فإنه يجب على المنشأة تخصيص العوض المدفوع بين ذلك الجزء من الالتزام الذي تم إطفاؤه وذلك الجزء من الالتزام الذي يبقى قائماً. ويجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المتعلقة بالمعاملة عند القيام بهذا التخصيص.

٩ يجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو الجزء من الالتزام المالي) الذي تم إطفاؤه، والعوض المدفوع، ضمن الربح أو الخسارة، وفقاً للفقرة ٣.٣.٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب إثبات -بشكل أولي –وقياس أدوات حقوق الملكية المُصدرة في التاريخ الذي يتم فيه إطفاء الالتزام المالي (أو جزء من ذلك الالتزام).

١٠ عندما يتم إطفاء جزء –فقط – من الالتزام المالي، فإنه يجب تخصيص العوض وفقاً للفقرة ٨. ويجب أن يشكل العوض المُخصص للالتزام المتبقي جزءً من تقويم ما إذا كانت شروط ذلك الالتزام المتبقي قد تم تعديلها بشكل كبير. فإذا كان الالتزام المتبقي قد تم تعديله بشكل كبير، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن التعديل على أنه إطفاء للالتزام الأصلي وإثبات التزام جديد كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣.٣.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

١١ يجب على المنشأة الإفصاح عن المكسب أو الخسارة التي يتم إثباتها وفقاً للفقرتين ٩ و١٠ على أنها بند مستقل ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الإيضاحات.

تاريخ السريان والتحول

١٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠١٠، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٣ يجب على المنشأة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ من بداية أبكر فترة مقارنة يتم عرضها.

١٤ [حذفت]

١٥ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المُصدر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٧. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٦ [حذفت]

١٧ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المُصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٤، ٥، ٧، ٩، و١٠ وحذف الفقرتين ١٤ و١٦. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠

"تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٠ "تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ٢٠

تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي

المراجع

- "إطار مفاهيم التقرير المالي"
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية"
- معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

الخلفية

١ في عمليات التعدين السطحي، قد تجد المنشآت أنه من الضروري إزالة فضلات حفر المنجم ("الطبقة الصخرية أو الترابية") للوصول إلى طبقات المعدن الخام. ويُعرف هذا النشاط لإزاله فضلات الحفر بأنه "إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية".

٢ يتم عادة خلال مرحلة تطوير المنجم (قبل بداية الإنتاج)، رسملة تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية باعتبارها جزءً من التكلفة القابلة للاستهلاك لبناء، وتطوير وتشييد المنجم. ويتم استهلاك أو استنفاد تلك التكاليف المرسملة على أساس منتظم، عادةً باستخدام طريقة وحدات الإنتاج، بمجرد بداية الإنتاج.

٣ قد تستمر منشأة تعدين في رفع الطبقة الصخرية أو الترابية وتكبد تكاليف لإزالة الطبقة الصخرية أو الترابية خلال مرحلة الإنتاج من المنجم.

٤ ليس من الضروري، عند إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج، أن تكون المواد التي يتم إزالتها فضلات حفر بنسبة ١٠٠٪؛ ففي أغلب الأحيان ستكون مزيجاً من المعدن الخام وفضلات الحفر. ويمكن أن تتراوح نسبة المعدن الخام إلى فضلات الحفر من رتبة متدنية غير ذات جدوى اقتصادية إلى رتبة عالية مربحة. وقد ينتج عن إزالة مواد ذات نسبة متدنية من المعدن الخام إلى فضلات الحفر بعض المواد الصالحة للاستخدام، التي يمكن استخدامها لإنتاج المخزون. وقد تؤدي هذه الإزالة -أيضاً- إلى الوصول إلى طبقات أعمق من المواد التي تحتوي على نسبة أعلى من المعدن الخام إلى فضلات الحفر. ومن ثم يعود على المنشأة منفعتان من نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية: المعدن الخام الصالح للاستخدام الذي يمكن استخدامه لإنتاج المخزون وتحسين لفرص الوصول إلى كميات إضافية من المواد التي سيتم تعدينها في فترات مستقبلية.

٥ يأخذ هذا التفسير في الحسبان توقيت وكيفية المحاسبة -بشكل منفصل- عن تلك المنفعتين الناشئتين عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، وكذلك كيفية قياس تلك المنفعتين -بشكل أولي- ولاحقاً.

النطاق

٦ ينطبق هذا التفسير على تكاليف إزالة فضلات الحفر التي يتم تكبدها في نشاط التعدين السطحي خلال مرحلة الإنتاج من المنجم (تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج).

الإشكالات

٧ يتناول هذا التفسير الإشكالات التالية:

(أ) إثبات تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج على أنها أصل؛

(ب) القياس الأولي للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية؛

(ج) القياس اللاحق للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

الإجماع

٨ يجب على المنشأة المحاسبة عن تكاليف نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية وفقاً لمبادئ معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، وذلك بقدر المنفعة التي تتحقق من نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في شكل مخزون يتم إنتاجه. ويجب على المنشأة إثبات هذه التكاليف على أنها أصل غير متداول، بقدر المنفعة التي تُعد تحسيناً لفرص الوصول إلى المعدن الخام، في حال تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٩ أدناه. ويشير هذا التفسير إلى الأصل غير المتداول على أنه "الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية".

٩ يجب على المنشأة إثبات الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية إذا، وفقط إذا، تم استيفاء كل ما يلي:

(أ) من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة المنفعة الاقتصادية المستقبلية (تحسين لفرص الوصول إلى كتلة المعدن الخام) المرتبطة بنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية؛

(ب) تستطيع المنشأة تحديد المكون لكتلة المعدن الخام التي قد تم تحسين فرص الوصول إليها؛

(ج) يمكن -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - قياس التكاليف المتعلقة بنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية والمرتبطة بذلك المكون.

١٠ يجب المحاسبة عن الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه تحسين إضافي في أصل قائم. وبعبارة أخرى، ستتم المحاسبة عن الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه جزء من أصل قائم.

١١ يكون تصنيف الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه أصل ملموس أو أصل غير ملموس هو نفسه كما للأصل القائم. وبعبارة أخرى، فإن طبيعة هذا الأصل القائم هي التي ستحدد ما إذا كان يجب على المنشأة أن تصنف الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أنه أصل ملموس أو أصل غير ملموس.

القياس الأولي للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية

١٢ يجب على المنشأة -بشكل أولي - قياس الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية بالتكلفة، بكونها مجموع التكاليف المتكبدة -بشكل مباشر - لأداء نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية بالتكلفة والذي يحسن من فرص الوصول إلى المكون المحدد للمعدن الخام، زائداً حصة من التكاليف الإضافية التي تعزى له -بشكل مباشر. قد تحدث بعض العمليات العرضية في نفس وقت نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج، ولكنها ليست ضرورية لاستمرار نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج كما هو مخطط له. ولا يجوز إدراج التكاليف المرتبطة بهذه العمليات العرضية ضمن تكلفة الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

١٣ عندما لا يمكن تحديد –بشكل منفصل – تكلفة الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية وتكلفة المخزون الذي تم إنتاجه، فإن يجب على المنشأة تخصيص تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج بين كل من المخزون الذي تم إنتاجه والأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية باستخدام أساس للتخصيص يستند إلى مقياس ملائم للإنتاج. وهذا المقياس للإنتاج يجب احتسابه للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام، ويجب استخدامه كمؤشر مرجعي لتحديد قدر المنفعة المستقبلية الناشئة عن النشاط الإضافي. ومن أمثلة مثل هذه المقاييس:

(أ) تكلفة المخزون المنتج بِالنّسْبَةِ إلى التكلفة المتوقعة؛

(ب) حجم فضلات الحفر المستخرجة بِالنّسْبَةِ إلى الحجم المتوقع، وذلك لحجم معين من إنتاج المعدن الخام؛

(ج) المحتوى المعدني للمعدن الخام المستخرج بِالنّسْبَةِ إلى المحتوى المعدني المتوقع استخراجه، وذلك لكمية معينة من المعدن الخام المنتج.

القياس اللاحق للأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية

١٤ بعد الإثبات الأولي، يجب تسجيل الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية إما بتكلفته أو بمبلغه المعاد تقويمه مطروحا منه الاستهلاك أو الاستنفاد وخسائر الهبوط، بنفس الطريقة المستخدمة للأصل القائم الذي يُعد جزءً منه.

١٥ يجب استهلاك أو استنفاد الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية على أساس منتظم، على مدى العمر الإنتاجي المتوقع للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام التي يصبح من الممكن الوصول إليها كنتيجة لنشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية. ويجب تطبيق طريقة وحدات الإنتاج ما لم تكن هناك طريقة أخرى أكثر مناسبة.

١٦ سيختلف العمر الإنتاجي المتوقع للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام، والذي يستخدم عند استهلاك أو استنفاد الأصل الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، عن العمر الإنتاجي المتوقع الذي يستخدم عند استهلاك أو إطفاء المنجم نفسه والأصول المرتبطة بعمر المنجم. ويُستثنى من ذلك تلك الحالات المحدودة التي فيها يحقق نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية تحسيناً لفرص الوصول إلى مجمل كتلة المعدن الخام المتبقية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا قرب نهاية العمر الإنتاجي للمنجم عندما يمثل المكون المحدد الجزء الأخير من كتلة المعدن الخام التي يتم استخراجها.

الملحق أ

تاريخ النفاذ والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من هذا التفسير وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من التفسير.

أ١ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣م أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

أ٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير على تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج والتي يتم تكبدها في بداية أبكر فترة معروضة أو بعدها.

أ٣ في بداية أبكر فترة معروضة، يجب إعادة تصنيف رصيد أي أصل تم إثباته -سابقاً- نتج عن نشاط لإزالة الطبقة الصخرية أو الترابية تم القيام به خلال مرحلة الإنتاج ("الأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية") على أنه جزء من الأصل القائم الذي يرتبط به نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، بقدر المتبقي من المكون المحدد لكتلة المعدن الخام الذي يمكن أن يكون مرتبطاً بالأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية. ويجب استهلاك أو استنفاد مثل هذه الأرصدة على مدى العمر الإنتاجي المتوقع المتبقي للمكون المحدد لكتلة المعدن الخام الذي يرتبط به كل رصيد لأصل سابق ناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية.

أ٤ إذا لم يكن هناك مكون محدد لكتلة المعدن الخام يرتبط به الأصل السابق الناشئ عن نشاط إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية، فإنه يجب إثباته في الأرباح المبقاة الافتتاحية في بداية أبكر فترة معروضة.

التفسير الدولي (IFRIC) ٢١

"الرسوم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢١ "الرسوم"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ٢١

الرسوم

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية "
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل "
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة "
- معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية الأولية"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة "
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ٦ "الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة- نفايات الأجهزة الكهربائية والإلكترونية"

الخلفية

١ قد تقرض الحكومة رسوماً على المنشأة. وقد تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي طلبات لإرشادات بشأن المحاسبة عن الرسوم في القوائم المالية للمنشأة التي تدفع الرسوم. ويتعلق التساؤل بالتوقيت الذي يتم فيه إثبات التزام بدفع الرسوم التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة عن الالتزام بدفع رسم عندما يقع ذلك الالتزام ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويتناول -أيضاً- المحاسبة عن التزام بدفع الرسم الذي يكون توقيته ومبلغه مؤكدان.

٣ لا يتناول هذا التفسير المحاسبة عن التكاليف التي تنشأ عن إثبات التزام بدفع رسم. ينبغي على المنشأة تطبيق المعايير الأخرى لإقرار ما إذا كان إثبات التزام بدفع رسم ينشأ عنه أصل أو مصروف.

٤ لأغراض هذا التفسير، يُعد الرسم تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، تفرضه الحكومات على المنشآت وفقاً لتشريع (أي أنظمة و/أو لوائح)، بخلاف:

(أ) تلك التدفقات الخارجة من الموارد والتي تقع ضمن نطاق معايير أخرى (مثل ضرائب الدخل التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛

(ب) الغرامات أو الجزاءات الأخرى التي يتم فرضها بسبب خرق التشريع.

تشير "الحكومة" إلى الحكومة، والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواءً كانت محلية، أو وطنية أو دولية.

٥ إن الدفعة المقدمة من قبل المنشأة لأجل اقتناء أصل، أو تقديم خدمات بموجب اتفاقية تعاقدية مع الحكومة لا تستوفي تعريف رسم.

٦ المنشأة غير مُطالبة بتطبيق هذا التفسير على الالتزامات التي تنشأ عن مخطط تبادل حقوق إطلاق الانبعاثات.

الإشكالات

٧ لتوضيح المحاسبة عن التزام بدفع رسم، يتناول هذا التفسير الإشكالات التالية:

(أ) ما هو الحدث الملزم الذي ينشأ عنه إثبات التزام بدفع رسم؟

(ب) هل ينشأ عن الحتمية الاقتصادية للاستمرار في التشغيل خلال فترة مستقبلية التزام ضمني بدفع رسم سوف يكون المتسبب فيه التشغيل خلال تلك الفترة المستقبلية؟

(ج) هل يعني افتراض الاستمرارية أن يكون على المنشأة التزام قائم بدفع رسم سوف يتسبب فيه التشغيل خلال تلك الفترة المستقبلية؟

(د) هل يتم إثبات الالتزام بدفع رسم في لحظة زمنية معينة، أم أنه ينشأ، في بعض الحالات، بشكل تدريجي مع مرور الوقت؟

(هـ) ما هو الحدث الملزم الذي ينشأ عنه إثبات التزام بدفع رسم سوف ينشأ إذا تم الوصول إلى حد أدنى معين؟

(و) هل مبادئ إثبات الالتزام بدفع رسم، في القوائم المالية السنوية والقوائم المالية الأولية هي نفسها؟

الإجماع

٨ إن الحدث الملزم الذي ينشأ عنه التزام بدفع رسم هو النشاط المتسبب في دفع الرسم، كما هو محدد في التشريع. فعلى سبيل المثال، إذا كان النشاط المتسبب في دفع الرسم هو توليد إيراد في الفترة الحالية وكان احتساب ذلك الرسم يستند إلى الإيراد الذي تولد في فترة سابقة، فإن الحدث الملزم لذلك الرسم هو توليد إيراد في الفترة الحالية. ويعد توليد الإيراد في الفترة السابقة ضرورياً، ولكنه ليس كافيا، لإيجاد التزام حالي.

٩ ليس على المنشأة التزام ضمني بدفع رسم سوف يكون المتسبب له التشغيل خلال فترة مستقبلية كنتيجةً لكون المنشأة مضطرة له -اقتصاديا- للاستمرار في التشغيل خلال تلك الفترة المستقبلية.

١٠ لا يعني إعداد القوائم المالية في ظل افتراض الاستمرارية أن على المنشأة التزام قائم بدفع رسم سيكون المتسبب فيه التشغيل خلال فترة مستقبلية.

١١ يتم إثبات الالتزام بدفع رسم -بشكل تدريجي- إذا كان الحدث الملزم يقع على مدى فترة من الزمن (أي إذا كان النشاط الذي يتسبب في دفع الرسم، كما هو محدد بموجب التشريع، يحدث على مدى فترة من الزمن). فعلى سبيل المثال، إذا كان الحدث الملزم هو توليد الإيراد على مدى فترة من الزمن، فإنه يتم إثبات الالتزام المقابل بحسب ما تولد المنشأة ذلك الإيراد.

١٢ إذا كان الالتزام بدفع رسم ينشأ عندما يتم الوصول إلى حد أدنى، فإنه يجب أن تكون المحاسبة عن الالتزام الذي ينشأ عن ذلك الالتزام متوافقة مع المبادئ المحددة في الفقرات ٨-١٤ لهذا التفسير (وبالتحديد، الفقرتين ٨ و١١). فعلى سبيل المثال، إذا كان الحدث الملزم هو الوصول إلى حد أدنى للنشاط (مثل حد أدنى لمبلغ الإيراد أو المبيعات المتولدة أو المخرجات المنتجة)، فإنه يتم إثبات الالتزام المقابل عندما يتم الوصول إلى ذلك الحد الأدنى للنشاط.

١٣ يجب على المنشأة تطبيق نفس مبادئ الإثبات في التقرير المالي الأولي التي تطبقها في القوائم المالية السنوية. ونتيجة لذلك، فإن الالتزام بدفع رسم:

(أ) لا يجوز إثباته في التقرير المالي الأولي إذا لم يكن هناك التزام قائم بدفع الرسم في نهاية فترة التقرير المالي الأولي؛

(ب) يجب إثباته في التقرير المالي الأولي إذا وجد التزام قائم بدفع الرسم في نهاية فترة التقرير المالي الأولي.

١٤ يجب على المنشأة إثبات أصل إذا كانت قد قامت بدفع رسم مقدماً ولكن ليس عليها بعد التزام قائم بدفع ذلك الرسم.

الملحق أ

تاريخ النفاذ والتحول

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من هذا التفسير وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من التفسير.

أ١ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤م أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

أ٢ يجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية الناتجة من التطبيق الأولي لهذا التفسير -بأثر رجعي - وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢

"المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٢٢ "المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية رقم ٢٢

المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً

المراجع

- إطار مفاهيم التقرير المالي
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

الخلفية

١ تتطلب الفقرة رقم ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" من المنشأة أن تسجل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بعملتها الوظيفية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية (سعر الصرف) في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية. وتنص الفقرة رقم ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على أن تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة -لأول مرة- للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (المعايير).

٢ عندما تدفع المنشأة مقدماً أو تستلم مقدماً عوضاً بعملة أجنبية، فإنها عادة تثبت أصلا غير نقدي أو التزاماً غير نقدي[١] قبل إثبات الأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة. والأصل أو المصروف أو الدخل (أو جزء منهم) ذو الصلة هو المبلغ المثبت بتطبيق المعايير ذات العلاقة، والذي ينتج عنه إلغاء إثبات الأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ من العوض المدفوع أو المستلم مقدماً.

٣ تلقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية (لجنة التفسيرات) ابتداءً سؤالاً عن كيفية تحديد "تاريخ المعاملة" تطبيقاً للفقرات ٢١-٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ عند إثبات الإيراد. وتحديداً فإن السؤال كان يتناول الظروف التي تثبت فيها المنشأة التزاماً غير نقدي ناشئاً من استلامها مقدماً للعوض قبل إثباتها للإيراد ذي الصلة. وخلال مناقشتها للإشكال، فإن لجنة التفسيرات لاحظت أن استلام أو دفع العوض مقدماً بعملة أجنبية ليس مقصوراً على معاملات الإيراد. وعليه قررت لجنة التفسيرات أن توضح تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف لاستخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة عندما تكون المنشأة قد دفعت أو استملت مقدماً العوض بعملة أجنبية.

النطاق

٤ ينطبق هذا التفسير على المعاملة بالعملة الأجنبية (أو جزء منها) عندما تثبت المنشأة أصلا غير نقدي أو التزاماً غير نقدي ناشئاً من الدفع أو الاستلام مقدماً للعوض قبل إثبات المنشأة للأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة (أو جزء منهم).

[١] على سبيل المثال تتطلب الفقرة رقم ١٠٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" أنه إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر).

٥ لا ينطبق هذا التفسير عندما تقيس المنشأة الأصل أو المصروف أو الدخل ذي الصلة عند الإثبات الأولي:

(أ) بالقيمة العادلة؛ أو

(ب) بالقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المستلم في تاريخ غير تاريخ الإثبات الأولي للأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ من العوض المدفوع أو المستلم مقدماً (على سبيل المثال، قياس الشهرة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال".

٦ لا يتطلب من المنشأة أن تطبق هذا التفسير على ما يلي:

(أ) ضرائب الدخل؛ أو

(ب) عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها أو عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

الإشكال

٧ يتناول هذا التفسير كيفية تحديد تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف لاستخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة (أو جزء منهم) عند إلغاء إثبات الأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي المتعلق بهم الناشئ من العوض المدفوع أو المستلم مقدماً بعملة أجنبية.

الإجماع

٨ عند تطبيق الفقرات ٢١-٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن تاريخ المعاملة لغرض تحديد سعر الصرف لاستخدامه في الإثبات الأولي للأصل أو المصروف أو الإيراد ذي الصلة (أو جزء منهم) هو التاريخ الذي أثبتت فيه المنشأة بشكل أولي الأصل غير النقدي أو الالتزام غير النقدي الناشئ من العوض المدفوع أو المستلم مقدماً.

٩ إذا كان هناك عدة مدفوعات أو استلامات مقدماً، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد تاريخ المعاملة لكل عوض دُفِعَ أو استُلِم مقدماً.

الملحق أ

تاريخ السريان والتحول

يعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من التفسير الدولي ٢٢ وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من التفسير الدولي ٢٢.

تاريخ السريان

أ١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

التحول

أ٢ عند التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير إما:

(أ) بأثر رجعي تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على كل الأصول والمصروفات والدخل الواقعة في نطاق التفسير والتي يتم إثباتها بشكل أولي في:

(١) بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذا التفسير أو بعدها؛ أو

(٢) في بداية فترة تقرير سابقة معروضة على أنها معلومات مقارنة في القوائم المالية لفترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذا التفسير أو بعدها.

أ٣ يجب على المنشأة التي تختار تطبيق الفقرة أ٢(ب) عند التطبيق الأولي أن تطبق هذا التفسير على الأصول والمصروفات والدخل المثبتة بشكل أولي في بداية فترة التقرير في الفقرة أ٢(ب)(١) أو (٢) أو بعدها، والتي أثبتت فيها المنشأة الأصول غير النقدية أو الالتزامات غير النقدية الناشئة من العوض المدفوع أو المستلم مقدماً قبل هذا التاريخ.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠

"المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٠ "المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ١٠

المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨"السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"

الإشكال

١ في بعض الدول قد تهدف المساعدة الحكومية للمنشآت إلى التشجيع أو الدعم طويل الأجل لأنشطة الأعمال إما في أقاليم معينة أو قطاعات صناعية معينة. وقد لا تكون شروط الحصول على مثل هذه المساعدة مرتبطة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. أمثلة مثل هذه المساعدة هي تحويلات الموارد من قبل الحكومات إلى المنشآت التي:

(أ) تعمل في صناعة بعينها؛ أو

(ب) تستمر في العمل في صناعات تمت خصخصتها حديثاً؛ أو

(ج) تبدأ أو تستمر في إدارة اعمالها في مناطق أقل تطوراً.

٢ القضية هي ما إذا كانت مثل هذه المساعدة الحكومية هي "منحة حكومية" ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وبناءً عليه، تجب المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار.

الإجماع

٣ تستوفي المساعدة الحكومية للمنشآت تعريف المنح الحكومية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ حتى لو لم تكن هناك شروط تتعلق بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة بخلاف المتطلب بأن تعمل في أقاليم معينة أو قطاعات صناعية معينة. مثل هذه المنح لا يجوز إضافتها بشكل مباشر إلى حصص حملة الأسهم.

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨.

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً في ١ أغسطس ١٩٩٨. ويجب أن تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥

"ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٥ "ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"٢٥

ضرائب الدخل-التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

الإشكال

١ قد يكون للتغير في الوضع الضريبي لمنشأة أو لحملة أسهمها آثار على المنشأة من خلال زيادة أو تخفيض ما عليها أو لها من التزامات أو أصول الضريبة. وقد يحدث ذلك، على سبيل المثال، بعد إدراج أدوات حقوق ملكية المنشأة في السوق المالية أو بعد إعادة هيكلة حقوق ملكية المنشأة. وقد يحدث هذا -أيضاً- بعد انتقال حامل أسهم مسيطر إلى بلد أجنبي. ونتيجة لمثل هذا الحدث، قد تخضع المنشأة للضريبة - بشكل مختلف؛ على سبيل المثال، قد تكسب أو تخسر حوافز ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ قد يكون لتغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها أثر فوري على ما على المنشأة أو لها من التزامات أو أصول الضريبة الحالية. قد يزيد أو يُخفّض التغير من التزامات أو أصول الضريبة المؤجلة المُثبتة من قبل المنشأة، بالاعتماد على أثر التغير في الوضع الضريبي على الآثار الضريبية التي سوف تنشأ عن استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لأصول والتزامات المنشأة.

٣ الإشكال هو كيف ينبغي على المنشأة المحاسبة عن الآثار الضريبية للتغير في الوضع الضريبي لها أو لحملة أسهمها.

الإجماع

٤ لا ينشأ عن التغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها زيادات أو تخفيضات في المبالغ المثبتة خارج الربح أو الخسارة. ويجب إدراج الآثار على الضريبة الحالية والمؤجلة للتغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها ضمن الربح أو الخسارة للفترة، ما لم تكن تلك الآثار تتعلق بمعاملات أو أحداث ينتج عنها، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، إضافة أو تحميل مباشر على المبلغ المثبت لحقوق الملكية أو على المبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر. وتلك الآثار على الضريبة التي تتعلق بتغيرات في المبلغ المثبت لحقوق الملكية، في نفس الفترة أو فترة مختلفة (غير مدرجة ضمن الربح أو الخسارة)، يجب تحميلها أو إضافتها -بشكل مباشر - على حقوق الملكية. أما تلك الآثار على الضريبة التي تتعلق بالمبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر فيجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩.

تاريخ السريان

يصبح هذا الإجماع سارياً في ١٥ يوليو ٢٠٠٠. ويجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

عدل معيار المحاسبة الدولي (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٤. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فيجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩

"ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٩ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة: الإفصاحات"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٢٩

ترتيبات امتياز الخدمة العامة: إفصاحات

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المنقح في ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

الإشكال

١ قد تدخل المنشأة (المشغل) في ترتيب مع منشأة أخرى (المانح) لتقديم خدمات تتيح للعموم حق الوصول إلى مرافق اقتصادية واجتماعية رئيسة. قد يكون المانح منشأة قطاع عام أو منشأة قطاع خاص، بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات امتياز الخدمة العامة مرافق معالجة وإمداد المياه، والطرق السريعة، ومواقف السيارات، والأنفاق، والجسور، والمطارات، وشبكات الاتصالات. ومن أمثلة الترتيبات التي لا تُعد ترتيبات امتياز خدمة عامة قيام المنشأة بالاستعانة بمصادر خارجية لتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مقصف الموظفين، وصيانة المبنى، ووظائف المحاسبة وتقنية المعلومات).

٢ ينطوي ترتيب امتياز الخدمة العامة -بشكل عام -على نقل المانح ما يلي إلى المشغل لأجل فترة الامتياز:

(أ) الحق في تقديم خدمات تتيح للعموم حق الوصول إلى مرافق اقتصادية واجتماعية رئيسة،

(ب) في بعض الحالات، الحق في استخدام أصول ملموسة، أو أصول غير ملموسة، أو أصول مالية محددة،

وفي المقابل على المشغل:

(ج) التعهد بتقديم الخدمات وفقاً لأحكام وشروط معينة خلال فترة الامتياز،

(د) عندما يكون مُنطبقاً، التعهد بأن يتم في نهاية فترة الامتياز إعادة الحقوق التي تم الحصول عليها في بداية فترة الامتياز و/أو المُكتسبة خلال فترة الامتياز.

٣ إن الخاصية المشتركة لجميع ترتيبات امتياز الخدمة العامة هي أن المشغل يحصل على حق، ويتحمل بالتزام، تقديم خدمات عامة.

٤ الإشكال هو ماهي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات الواردة في القوائم المالية لمشغل ولمانح.

٥ تناولت-بالفعل - المعايير الدولية الموجودة للتقرير المالي جوانب وإفصاحات معينة تتعلق ببعض ترتيبات امتياز الخدمة العامة (على سبيل المثال، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على اقتناء بنود من العقارات والآلات والمعدات، وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على عقود إيجار الأصول، وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على اقتناء الأصول غير الملموسة). وبالرغم من ذلك، قد ينطوي ترتيب امتياز خدمة عامة على عقود تنفيذية لم يتم تتناولها في المعايير الدولية للتقرير المالي، ما لم تكن العقود مُتوقع خسارتها، وفي هذه الحالة يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك، يتناول هذا التفسير إفصاحات إضافية لترتيبات امتياز الخدمة العامة.

الإجماع

٦ عند تحديد الإفصاحات المناسبة ضمن الإيضاحات، يجب الأخذ في الحسبان جميع جوانب ترتيب امتياز الخدمة العامة. ويجب على المشغل والمانح الإفصاح عما يلي في كل فترة:

(أ) وصف للترتيب؛

(ب) الشروط المهمة للترتيب التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها، والتأكد منها (مثل فترة الامتياز، وتواريخ إعادة التسعير والأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثل الكمية، أو الفترة الزمنية او المبلغ بحسب ما هو المناسب):

(١) الحقوق في استخدام أصول محددة؛

(٢) الالتزامات بتقديم، أو الحقوق في توقع تقديم، خدمات؛

(٣) الالتزامات باقتناء، أو بناء، بنود من العقارات والآلات والمعدات؛

(٤) الالتزامات بتسليم، أو الحقوق في استلام، أصول محددة في نهاية فترة الامتياز؛

(٥) خيارات التجديد والإنهاء؛

(٦) الحقوق والالتزامات الأخرى (مثل إصلاحات رئيسة)؛

(د) التغييرات في الترتيب التي تحدث خلال الفترة؛

(هـ) الكيفية التي تم بها تصنيف ترتيب الخدمة.

٦أ يجب على المشغل الإفصاح عن مبلغ الإيراد والأرباح أو الخسائر التي تم إثباتها في الفترة عند مبادلة خدمات تشييد مقابل أصل مالي أو أصل غير ملموس.

٧ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للفقرة ٦ من هذا التفسير -بشكل منفرد - لكل ترتيب امتياز خدمة عامة، أو بشكل مجمع -لكل فئة لترتيبات امتياز الخدمة العامة. والفئة هي تجميع لترتيبات امتياز خدمة عامة تنطوي على خدمات ذات طبيعة متشابهة (على سبيل المثال، خدمات تحصيل الرسوم، والاتصالات ومعالجة المياه).

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١ .

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١.

يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرتين ٦(هـ) و٦أ للفترات التي تبدأ في ١يناير ٢٠٠٨ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ لفترة أبكر، فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٥. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٣٢

"الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (SIC) ٣٢ "الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"٣٢

الأصول غير الملموسة ـ تكاليف موقع على الإنترنت

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المُنقح في سبتمبر ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٢ " المخزون" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ " العقارات، والآلات والمعدات"(المُنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " الهبوط في قيمة الأصول" (المُنقح في ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"(المُنقح في ٢٠٠٤)

الإشكال

١ قد تتحمل المنشأة نفقة داخلية لتطوير موقع على الإنترنت خاص بها وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي. وقد يُستخدم موقع على الإنترنت، مُصمم للوصول الخارجي، لأغراض متنوعة مثل الترويج والدعاية للمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة، وتقديم خدمات إلكترونية، وبيع منتجات وخدمات. وقد يُستخدم موقع على الإنترنت، مُصمم للوصول الداخلي، لحفظ سياسات الشركة وتفاصيل عملائها، وللبحث عن المعلومات الملائمة.

٢ يمكن توضيح مراحل تطوير موقع على الإنترنت كما يلي:

(أ) التخطيط ويشمل إجراء دراسات الجدوى، وتحديد الأهداف والمواصفات، وتقويم البدائل واختيار الأفضليات.

(ب) تطوير التطبيق والبنية الأساس-ويشمل الحصول على اسم المجال، وشراء وتطوير الأجهزة وبرمجيات التشغيل، وتحميل التطبيقات المُطورة واختبار الإجهاد.

(ج) تطوير التصميم التخطيطي-ويشمل تصميم شكل صفحات الإنترنت.

(د) تطوير المحتوى-ويشمل إنشاء، وشراء، وإعداد وتحميل المعلومات، ذات الطبيعة النصية أو التخطيطية، على الموقع على الإنترنت قبل استكمال تطوير الموقع على الإنترنت. هذه المعلومات يمكن إما أن تُحفظ في قواعد بيانات منفصلة تتكامل مع (أو يتم الوصول إليها من) الموقع على الإنترنت أو أن تُرمز - مباشرةً - في صفحات الإنترنت.

٣ ما إن يكتمل تطوير الموقع على الإنترنت، تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة، تقوم المنشأة بصيانة وتعزيز التطبيقات، والبنية الأساس، والتصميم التخطيطي، ومحتوى الموقع على الإنترنت.

٤ عند المحاسبة عن إنفاق داخلي على تطوير موقع على الإنترنت خاص بالمنشأة وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي، تكون الإشكالات هي:

(أ) ما إذا كان الموقع على الإنترنت هو أصل غير ملموس مُتولد داخلياً يخضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨؛

(ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذا الإنفاق.

٥ لا ينطبق هذا التفسير على الإنفاق على شراء، وتطوير، وتشغيل أجهزة (مثلاً خوادم الإنترنت، وخوادم التدريج، وخوادم الإنتاج، ووصلات الإنترنت) موقع على الإنترنت. مثل هذه النفقة يُحاسب عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. بالإضافة إلى ذلك، عندما تتحمل المنشأة نفقة على موفر خدمة إنترنت يستضيف موقع المنشأة على الإنترنت، فإنه تُثبت النفقة، عندما يتم تلقي الخدمات، على أنها مصروف بموجب معيار المحاسبة الدولي ١. ٨٨، و"الإطار"[١].

٦ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على الأصول غير الملموسة المُحتفظ بها من قبل المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) أو عقود إيجار الأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ومن ثم، لا ينطبق هذا التفسير على الإنفاق على تطوير أو تشغيل موقع على الإنترنت (أو برمجيات موقع على الإنترنت) للبيع لمنشأة أخرى أو تلك التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

الإجماع

٧ الموقع على الإنترنت الخاص بالمنشأة، والذي ينشأ عن التطوير، والذي يكون لأجل الوصول الداخلي أو الخارجي، هو أصل غير ملموس متولد داخلياً يخضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

٨ يجب أن يُثبت الموقع على الإنترنت الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس عندما، وفقط عندما، تستطيع المنشأة، بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة للإثبات والقياس الأولي المُوضحة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.٢١، أن تستوفي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.٥٧. بالتحديد، قد تكون المنشأة قادرة على أن تستوفي متطلب التدليل على الكيفية التي سيولد بها موقعها على الإنترنت منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.٥٧(د) عندما، على سبيل المثال، يكون الموقع على الإنترنت قادرا على توليد إيرادات، بما في ذلك الإيرادات المباشرة من تمكين تقديم الطلبات. تكون المنشأة غير قادرة على التدليل على الكيفية التي سيولد بها موقع على الإنترنت، تم تطويره - فقط أو بشكل رئيس - للترويج والدعاية لمنتجاتها وخدماتها الخاصة بها، منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، وبالتالي يجب أن يُثبت كامل الإنفاق على تطوير مثل هذا الموقع على الإنترنت على أنه مصرف عند تحمله.

٩ يجب أن تتم المحاسبة عن أي إنفاق داخلي على تطوير وتشغيل موقع على الإنترنت خاص بالمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ويجب أن تُقوم طبيعة كل نشاط تم تحمل نفقة لأجله (مثلاً تدريب الموظفين وصيانة الموقع على الإنترنت) ومرحلة تطوير الموقع على الإنترنت أو ما بعد التطوير عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (تم توفير إرشادات إضافية في المثال التوضيحي المرافق لهذا التفسير). فعلى سبيل المثال:

(أ) تشبه مرحلة التخطيط - في طبيعتها - مرحلة البحث في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.٥٤-٥٦. يجب أن تُثبت النفقة التي تم تحملها في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تحملها.

١ الإشارة إلى «الإطار» هي إلى «إطار إعداد وعرض القوائم المالية» للجنة معايير المحاسبة الدولية، المُعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. وفي سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية «الإطار» بـ «إطار مفاهيم التقرير المالي».

(ب) تشبه مرحلة التطبيق وتطوير البنية الأساس، ومرحلة التصميم التخطيطي، ومرحلة تطوير المحتوى، بالقدر الذي يكون فيه المحتوى قد تم تطويره لأغراض بخلاف الدعاية والترويج للمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة - في طبيعتها- مرحلة التطوير في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.٥٧-٦٤. يجب أن تُدرج النفقة التي تم تحملها في هذه المراحل ضمن تكلفة موقع على الإنترنت مُثبت على أنه أصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن نسبه النفقة - بشكل مباشر - وتكون ضرورية لإنشاء أو إنتاج أو إعداد الموقع على الإنترنت ليكون قادرا على العمل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. على سبيل المثال، يجب أن تُدرج النفقة على شراء أو إنشاء محتوى (بخلاف المحتوى الذي يعلن ويروج للمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة) بشكل محدد لموقع على الإنترنت، أو النفقة التي تمكن من استخدام المحتوى (مثلاً أتعاب اقتناء ترخيص لإعادة إنتاج) على الموقع على الإنترنت، ضمن تكلفة التطوير عندما يُستوفى هذا الشرط. وبالرغم من ذلك، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.٧١، لا يجوز أن تُثبت النفقة على بند غير ملموس أُثبت - بشكل أولي - على أنه مصروف في القوائم المالية السابقة، على أنها جزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق (مثلاً، عندما تُستنفد تكاليف حق النشر والتأليف بالكامل، ويتم توفير المحتوى - لاحقاً - على موقع على الإنترنت).

(ج) يجب أن تُثبت النفقة التي يتم تحملها في مرحلة تطوير المحتوى، بالقدر الذي تم به تطوير المحتوى للإعلان والترويج للمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة (مثلاً الصور الفوتوغرافية الرقمية للمنتجات)، على أنها مصروف عند تحملها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.٦٩(ج). على سبيل المثال، عند المحاسبة عن نفقة على خدمات مهنية لاخذ صور رقمية للمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة ولتعزيز عرضها، فإنه يجب أن تُثبت النفقة على أنها مصروف عند تلقي الخدمات المهنية خلال العملية، وليس عند عرض الصور الرقمية على الموقع على الإنترنت.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل بمجرد أن يكتمل تطوير موقع على الإنترنت. ويجب أن تُثبت النفقة التي يتم تحملها في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تحملها ما لم تستوفِ ضوابط الإثبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.١٨.

١٠ بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُقاس الموقع على الإنترنت، الذي يُثبت على أنه أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير، بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨.٧٢-٨٧. وينبغي أن يكون أفضل تقدير للعمر الإنتاجي للموقع على الإنترنت قصيراً.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١.

تاريخ السريان

١١ يصبح هذا التفسير ساريا في ٢٥ مارس ٢٠٠٢. ويجب أن تتم المحاسبة عن آثار تطبيق هذا التفسير باستخدام متطلبات التحول الواردة في نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المُصدرة في ١٩٩٨. بناءً عليه، عندما لا يستوفي موقع على الإنترنت ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكنه أُثبت - سابقاً - على أنه أصل، فإنه يجب إلغاء إثبات البند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير ساريا. عندما يوجد موقع على الإنترنت وتستوفي نفقة تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكن لم يُثبت - سابقاً - على أنه أصل، فإنه لا يجوز أن يُثبت الأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير ساريا. عندما يوجد موقع على الإنترنت وتستوفى نفقة تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، أُثبت سابقا على أنه أصل وتم قياسه - بشكل أولي - بالتكلفة، فإن المبلغ المُثبت - بشكل أولي - يُعد على أنه قد تم تحديده بشكل صحيح.

عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى أنه عدل الفقرة ٥. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وعندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أبكر، فإنه يجب أن تُطبق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الايرادات من العقود مع العملاء" الصادر في مايو ٢٠١٤ قسم "المراجع" والفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الصادر في يناير ٢٠١٦ الفقرة ٦. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

الباب الثالث

المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية، والتوضيحات الصادرة من لجنة معايير المحاسبة

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

١٤٣٧ هـ / ٢٠١٦م

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

مقدمة ١: سبق أن أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار «المحاسبة المالية للزكاة» في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م.

مقدمة ٢: وخلال مداولات لجنة معايير المحاسبة المتعلقة باعتماد معايير المحاسبة ومعايير التقرير المالي الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وبشكل خاص ما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) رأت اللجنة أن متطلبات هذا المعيار لا تغطي المحاسبة عن الزكاة، وذلك بسبب الاختلاف الرئيسي بين الزكاة والضريبة، حيث تفرض الزكاة على الثروة وما يتبعها من نماء (الأموال الزكوية) في حين تفرض الضريبة على الدخل.

مقدمة ٣: وعليه قررت اللجنة إعادة النظر في معيار «المحاسبة المالية للزكاة» الذي سبق أن أصدرته الهيئة، ومدى إمكانية استمرار العمل به بعد التحول إلى المعايير الدولية

مقدمة ٤: راجعت اللجنة المعيار والدراسة الملحقة به، وذلك فيما يتعلق بالتفريق في المعالجة المحاسبية للزكاة بين شركات الأموال السعودية المملوكة بنسبة (١٠٠٪) من شركاء سعوديين ومن في حكمهم، وبين الشركات المختلطة. وترى اللجنة أن هذا التفريق لا تؤيده الفتاوى الشرعية ولا التعليمات النظامية ولا المبادئ المحاسبية وذلك وفقا للتفصيل الآتي.

أولا: توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[1]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[2].

ثانيا: توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[3]، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضا للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للملاك على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

١ ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

٢ ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على الملاك، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠) «يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية» (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن «جرد قيمة أصول الشركة وخصومها» و«ميزانية الشركة» هما في الحقيقة «قائمة المركز المالي» أو ما تسمى أحيانا «الميزانية العمومية» للشركة.

ثالثا: وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة الشرعية من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعا للأرباح الصافية[4]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاما على شركة الأموال يحسب وفقا لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزاما على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

مقدمة ٥: وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذ لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

مقدمة ٦: وبناءً عليه، توصلت اللجنة إلى أن الزكاة تعد مصروفا من مصروفات شركات الأموال بغض النظر عن كون الشركة ملزمة أيضا باحتساب ضريبة دخل مقابل حصة ملكية الشركاء الأجانب فيها، ومن ثم أوصت بإدخال تعديل محدود على هذا المعيار بما يجعل المعالجة المحاسبية للزكاة متسقة مع تعريفات عناصر القوائم المالية، من حيث كون كل من الزكاة والضريبة التزاما نظاميا على شركات الأموال، ومن ثم تعدان من المصروفات المحملة على قائمة الدخل للوصول إلى الربح أو الخسارة للفترة. وستعمل اللجنة على مراجعة شاملة للمعيار، والتي قد ينتج عنها إعادة إصدار المعيار بما يتسق مع المتطلبات الأخرى للمعايير وبما يحقق العرض العادل والإفصاح الكافي في القوائم المالية.

مقدمة ٧: يشمل التعديل المحدود المدخل على المعيار إلغاء الفقرات المتعلقة بالشركات المختلطة، وتعديل بعض العبارات بما يتفق مع اعتماد المعايير الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

مقدمة ٨: اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هذا المعيار المعدل في القرار رقم ١٦٨٤٢/٢٠١٦ بتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٧هـ الموافق ٢٠١٦/٩/١٩م.

مقدمة ٩: سيكون تطبيق هذا المعيار المعدل متوافقا مع تطبيق المعايير الدولية في المملكة والذي سيبدأ اعتباراً من ١/ ١/ ٢٠١٧م.

٤ التعميم رقم ٢٢٢/٩٨١/١٦٨٧، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

فهرس

معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

هدف المعيار:

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمصروف الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

نطاق المعيار:

٢ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وعرض مصروف الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح الملزمة نظاما بدفع الزكاة المستحقة إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل.

٣ لا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد فريضة الزكاة والتعليمات المنظمة لها.

القياس:

٤ يجب قياس وإثبات مصروف الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقا لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة.

٥ تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

العرض:

٦ يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة.

الإفصاح:

٧ يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة الزكاة.

ب- تفاصيل عناصر ومبالغ وعاء الزكاة الرئيسة الموجبة والسالبة.

ج- رصيد مخصص الزكاة في أول الفترة السنوية والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال تلك الفترة ورصيد آخر الفترة.

د- مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة سنوية ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص الزكاة لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها.

هـ- السنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف، إن وجد، بين المنشأة والهيئة العامة للزكاة والدخل، والمبلغ محل الخلاف.

سريان مفعول المعيار:

٨ يجب أن يطبق هذا المعيار المعدل بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

رأي لجنة معايير المحاسبة حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة

المعايير ذات العلاقة:

- معيار الزكاة «المعدل» الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الخلفية:

١. توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[١]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[٢].

٢. توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[٣]، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضا للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للمساهمين على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

٣. وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعا للأرباح الصافية[٤]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاما على شركة الأموال يحسب وفقا لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزما على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

---

١ ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

٢ ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على المساهمين، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠)"يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحيانا "الميزانية العمومية" للشركة.

٤ التعميم رقم ٢٢٢/٩٨١/١٦٨٧، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

٤. وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذا لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

٥. وفي حالات الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة فإنه، وبسبب الطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة، فإنه قد يكون للشركاء الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة إما وفقا لأنظمة أو لوائح أو اتفاقات بين الشركاء وذلك عند تخصيص أرباح أو خسائر الفترة لكل شريحة من شرائح ملكية هؤلاء الملاك. وفي هذه الحالة يثور تساؤل حول كيفية التقرير عن أثر الزكاة والضريبة على شريحة حقوق الملكية التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة.

النطاق:

٦. يتناول هذا الرأي التقرير في حقوق الملكية عن أثر الاتفاق على كيفية تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة بين شرائح حقوق الملكية في الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة أو الإعفاء من أي منهما. ولا يتناول هذا الرأي متطلبات قياس كل من الزكاة أو الضريبة، أو الإفصاحات المتعلقة بهما، حيث ينظم ذلك كل من معيار الزكاة «المعدل» الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعتمد في المملكة العربية السعودية.

الإشكال:

٧. كيف يتم التقرير في القوائم المالية للشركات المختلطة عن أثر الزكاة والضريبة على حقوق ملكية كل شريحة من شرائح الملاك التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة؟

الإجماع:

٨. قد تكون الشركة ملزمة بدفع الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء السعوديين ومن في حكمهم مع إعفاء حصة أخرى من الزكاة مثل الأوقاف والشركاء الأجانب، وقد تكون ملزمة في نفس الوقت بدفع ضريبة دخل بدلا من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظرا للطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة بالمقارنة مع بقية مصروفات الشركة، فإنه قد يكون للملاك في الشركات المختلطة الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة، إما وفقا لنظام أو لائحة أو اتفاقات مكتوبة أو أعراف تجارية في إطار ما تسمح به الأنظمة (ويقصد بالتراجع، على سبيل المثال، تحميل حصة الملكية للملاك السعوديين بمصروف الزكاة، وتحميل حصة الملكية للملاك الأجانب بمصروف الضريبة). إن مثل هذا التراجع يعالج في حقوق الملكية (أي عند تخصيص الأرباح والخسائر لكل شريحة من شرائح الملاك الذين كانت ملكيتهم سببا لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا للأنظمة ذات العلاقة، ووفقا لمتطلبات المعايير الخاصة بهما[٥].

٩. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

١٠. تفصح الشركة عن نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١١. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

٥ ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد ٣٥، ١٨٥، ١٩٩)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقا لمعايير المحاسبة. أما فيما يتعلق بكيفية تقاسم الربح أو الخسارة ومدى تأثير الزكاة أو الضريبة عليه، فإن النظام قد أعطى مرونة للشركاء في تقاسم الربح وذلك حسبما نصت عليه المادة الحادية عشرة منه "يكون نصيب الشريك في الأرباح أو في الخسائر بحسب نسبة حصته في رأس المال، ومع ذلك يجوز في عقد تأسيس الشركة الاتفاق على تفاوت نسب الشركاء وفق ما تقضي به الضوابط الشرعية"، وحسبما نصت عليه المادة الثالثة والستون بعد المائة "ترتب الحصص حقوقاً متساوية في الأرباح الصافية وفي فائض التصفية، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك". وتطبيقا للمبدأ الشرعي العام المتعلق بزكاة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استنادا إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية".

مثال (١) توضيح العرض والإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة:

فيما يلي مثال لكيفية عرض القوائم المالية لأثر الزكاة والضريبة على نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة، في حال الاتفاق على ذلك، وبما لا يخل بتطبيق المبادئ المحاسبية بالشكل الصحيح.

(ينطبق المثال بنفس الأسلوب في حال كانت الشركة معفاة من الزكاة على حصة ملكية مؤسسة أوقاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، شراكة بنسبة ٥٠/٥٠، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال، الزكاة على حصة ملكية السعودي ٨٠,٠٠٠ ريال، الضريبة على حصة ملكية غير السعودي ١٠٠,٠٠٠ ريال، وسيتم تجنيب احتياطي بنسبة ١٠٪ من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة ٥٪ من رأس المال:

أولا: قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة [١]	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي	السعوديين	الأجانب
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)		(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتم تصنيف عناصر حقوق الملكية في مجموعتين بحسب الوضع الزكوي أو الضريبي للمساهمين، ويتم قيد ما يتعلق بصافي الربح أو الخسارة والاحتياطيات والتوزيعات الخاصة بكل مجموعة في الجزء الخاص بها من هذه القائمة. وفيما يلي مثال لكيفية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية لشركة مختلطة (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية).

	رأس المال	الدخل قبل الزكاة والضريبة			الزكاة والضريبة		صافي الربح أو الخسارة			الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك)			الأرباح المبقاة		
		الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	المحمل على السعوديين	المحمل على الأجانب	الإجمالي	نصيب السعوديين	نصيب الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب	الإجمالي	حصة السعوديين	حصة الأجانب
الرصيد ٢٠١٥/١/١	١٠٠٠٠٠٠									٠	٠	٠	٠	٠	٠
الدخل قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٣٨٠٠٠	٣٧٨٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
توزيعات الأرباح													(٥٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)
عناصر أخرى...															
الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١	١٠٠٠٠٠٠									٨٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٣٨٠٠٠	١٢٨٠٠٠	١١٠٠٠٠

مثال (٢) توضيح العرض والإفصاح في حال عدم تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (أي تقاسم صافي الربح بعد الزكاة والضريبة وفقا لنسب ملكيتهم):

نفس افتراضات المثال رقم (١)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقا لنسب ملكيتهم.

أولا: قائمة الدخل:

الربح قبل الزكاة والضريبة		١٠٠٠,٠٠٠
يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة(١)	(١٨٠,٠٠٠)	
صافي الربح أو الخسارة		٨٢٠,٠٠٠

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي
الربح قبل الزكاة والضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠
الزكاة	(٨٠,٠٠٠)
الضريبة	(١٠٠,٠٠٠)
الربح بعد الزكاة والضريبة	٨٢٠٠٠٠

ثانيا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

لا يختلف عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في هذه الحالة عن عرضها في حال كون الشركة خاضعة للزكاة فقط أو الضريبة فقط، حيث لا يوجد تراجع بين الشركاء في تحمل الزكاة أو الضريبة. ولذلك ستظهر تلك القائمة بالشكل الآتي (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية):

	رأس المال	الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح)	الأرباح المبقاة
الرصيد ٢٠١٥/١/١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٠	٠
صافي الريح أو الخسارة		٨٢,٠٠٠	٧٣٨,٠٠٠
توزيعات الأرباح			(٥٠٠,٠٠٠)
عناصر أخرى...			
الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٢,٠٠٠	٢٣٨,٠٠٠

رأي لجنة معايير المحاسبة

حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة

التاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ الموافق ٢٠١٢/٣/١٤م

تمهيد:

١. تقوم كثير من المنشآت (بخلاف شركات المساهمة المدرجة في سوق المال) باستخدام حساب يسمى «الحساب الجاري» أو «حساب جاري الشركاء» لتسجيل كل المعاملات مع الملاك فيه، وعرض هذا الحساب باعتباره أحد مكونات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وحيث أن بعض هذه المعاملات يأخذ خصائص الأصول وبعضها يأخذ خصائص الالتزامات والبعض الآخر يأخذ خصائص حقوق الملكية، فإن الوضع الحالي لعرض هذا الحساب يعد مخالفة لمفهوم الوحدة المحاسبية ولا يحقق التبويب العادل لعناصر القوائم المالية كما تم تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية مما ينتج عنه آثار سلبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كما هو الحال عند حساب بعض النسب المالية مثل نسب المديونية. إضافة إلى ذلك، فإن تسجيل جميع معاملات الملاك في هذا الحساب قد يؤدي إلى عدم تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة بصورة صحيحة.

٢. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المالية عن الموارد الاقتصادية للمنشأة (الأصول) ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) الأمر الذي يعتبر مفيداً لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. لذلك فقد اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث نص على ما يلي:

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين... (الفقرة ٢٦٧).

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية – على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر – ومن وجهة نظر المحاسبة المالية – أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ... (الفقرة ٢٦٨)

٣. فضلاً عن ذلك، فإن التبويب العادل للأرصدة الناتجة من المعاملات مع الملاك يمكن تحقيقه إذا تم تفسير كل معاملة منها بناءً على جوهرها، وهو ما أكده بيان مفاهيم المحاسبة المالية، حيث نظر إلى جوهر العمليات وليس إلى شكلها عند تحديد خصائص الأصول والالتزامات.

الرأي:

٤. يجب أن تتوقف المنشآت عن استعمال "الحساب الجاري"، وذلك لعدم وجود متطلب نظامي ولا مفهوم محاسبي يعكس مكوناته، ويجب على إدارة المنشأة أن تبوب العمليات مع الملاك ضمن الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية اعتماداً على جوهر العملية، وأن تستخدم مسميات لحساباتها تعكس مكوناتها بما في ذلك الحسابات المكونة لحقوق الملكية بحيث تعكس المسميات طبيعتها مثل: رأس المال، رأس مال إضافي أو مساهمات إضافية لرأس المال، احتياطيات، أرباح مبقاة، وغيرها من المسميات التي تعكس طبيعة الحسابات بصورة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي حال المنشآت التي يتفاوت فيها نصيب الملاك في الأرباح وطريقة توزيعها (مثل الشركات التضامنية) فإنه يتم معالجة ذلك ضمن حسابات فرعية تحت حساب الأرباح المبقاة، ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات.

أمثلة توضيحية لعدد من معاملات الملاك مع المنشأة وكيفية معالجتها:

فيما يلي عدد من الأمثلة لمعاملات تتم بين الملاك ومنشآتهم، وكيفية معالجتها وفقا لمفاهيم المحاسبة المالية.

أولا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الأصول:

إذا قامت المنشأة ببيع سلع أو خدمات للملاك فإن هذه تعد عملية تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات البيع لأطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة للمنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها أصول متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية. وإذا تم الاتفاق على وقت التحصيل فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة التحصيل. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

ثانيا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الالتزامات:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لعدد من المعاملات بين المنشأة وملاكها يجب أن تصنف ضمن الالتزامات:

١- عمليات الاقتراض وشراء السلع والخدمات من الملاك: تعد هذه العمليات عمليات تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات الاقتراض والشراء من أطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة على المنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها التزامات متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية، وبصرف النظر عن كونها التزامات نشأت بسبب اتفاقات تمويلية مع أطراف أخرى (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة كجزء من اتفاق تمويلي مع أحد البنوك) أو بسبب حاجة المنشأة لتعزيز موقفها المالي لفترة معينة (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة لتعزيز موقفها المالي المتردي نتيجة تراكم الخسائر). وإذا تم الاتفاق على وقت الدفع فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة السداد. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

٢- التوزيعات المعلنة: قد تقوم المنشأة باعتماد توزيعات أرباح للملاك (من خلال الجهة صاحبة الصلاحية). وبدلا من دفعها فإنه يتم تسجيلها في الحساب الجاري للشركاء إلى حين دفعها لهم. فإذا كانت المنشأة ملزمة بدفع هذه المبالغ عند الطلب فإنه يجب تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، ولو بقيت لفترات طويلة من دون أن تسحب، ما لم يكن هناك اتفاق على تأجيلها لفترة تزيد عن سنة من تاريخ قائمة المركز المالي، حيث يجب حينئذ تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة.

ثالثا: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص حقوق الملكية:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمعاملات بين المنشأة وملاكها بصفتهم مالكين، ولذلك يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية:

١- المساهمات الرأسمالية الإضافية: قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسميا في رأس المال النظامي. وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط. وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكاً فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل «رأس المال الإضافي».

٢- الديون المتنازل عنها من الملاك: يعد تنازل المالك عن دين له على المنشأة بمثابة المساهمات الإضافية من الملاك، ويتم معاملته محاسبيا في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٣- تحمل الملاك لبعض مصروفات المنشأة، أو سداد دين مستحق عنها: قد يتبرع الملاك بتحمل بعض مصروفات المنشأة أو سداد ديون مستحقة عليها. ويتم معاملة الجانب المدين لهذه العمليات محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم تحميل المصروف على قائمة الدخل) أما الطرف الدائن فيعامل في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٤- مدفوعات مقدمة بغرض زيادة رأس المال: قد يقوم الملاك بتقديم أموال للمنشأة مقدما بناءً على قرار لزيادة رأس المال النظامي. ونظراً للحاجة لإكمال بعض الإجراءات النظامية فإن الزيادة في رأس المال سوف تسجل رسميا في تاريخ لاحق. وبناء على جوهر العملية، فيجب أن تسجل هذه المبالغ المدفوعة لزيادة رأس المال في المستقبل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "مدفوعات لغرض زيادة رأس المال النظامي" أو مسمى آخر يعكس طبيعة هذه المبالغ.

٥- قبول الملاك أو بعضهم لإلغاء ديون مستحقة للشركة على أطراف أخرى، أو تخفيض قيم أصول أخرى مقابل تخفيض حصتهم في حقوق الملكية: قد يقوم بعض الملاك بقبول تخفيض نصيبه في حقوق ملكية المنشأة مقابل تخلص الشركة من دين مشكوك في تحصيله أو معدوم، أو مقابل شطب بعض الأصول الأخرى أو تخفيض قيمها. وفي مثل هذه الحالات فإنه يجب أن تعالج محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها، والانخفاض في قيمة المخزون أو الأصول طويلة الأجل في قائمة الدخل). ويتم معالجة ما قبله الشريك من تحمل لهذه المصروفات مقابل تخفيض نصيبه في حقوق الملكية وذلك بأن يتم التحويل بين الحسابات في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك. ويمكن أن يتم ذلك بعدة صور منها:

أ- التحويل من حساب الأرباح المبقاة للمالك إلى حسابات الأرباح المبقاة للملاك الآخرين في حال وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل شريك.

ب- التحويل من حساب رأسمال المالك إلى حساب الأرباح المبقاة في حال عدم وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل مالك.

ج- التحويل من حساب رأس مال المالك إلى حسابات رأس المال للملاك الآخرين.

د- تخفيض نصيب المالك من التوزيعات المستحقة لصالح الملاك الآخرين.

رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر

التاريخ: ١٤٣٣/٧/٩هـ الموافق: ٢٠١٢/٥/٣٠ م

تمهيد:

١. يمكن النظر إلى عملية إنشاء منشأة جديدة بغرض تحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة إليها على أنها مجرد تغيير في الشكل النظامي للمنشأة، ويمكن أن تكون في الجانب الآخر نوعا من تجميع الأعمال حيث ينظر إلى المنشأتين على أن إحداهما استحوذت على الأخرى وفقا للترتيبات التي تتم بين المستثمرين، وبخاصة في عمليات تأسيس الشركات الجديدة التي يدخل فيها ملاك منشأة قائمة في التأسيس عن طريق تحويل صافي أصول منشأتهم إلى الشركة الجديدة مقابل حصة ملكية فيها. وفي الواقع العملي تتم عمليات التحول في أغلب الأحوال عن طريق قيام مستثمر أو مجموعة مستثمرين بالحصول على ترخيص بإنشاء منشأة نظامية جديدة ثم يقومون بتحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة لهذا المنشأة الجديدة. وقد يتم هذا التحول بدون تغيير في الملاك ونسب ملكيتهم، وقد يصاحب هذا التحول إما تغير في نسب ملكيتهم أو سيطرتهم أو دخول ملاك جدد مسيطرين أو غير مسيطرين على المنشأة الجديدة. وتتمثل المشكلة الرئيسية في تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات التحول التي قد يصاحبها تغير في السيطرة وتلك التي لا يحدث فيها تغير في السيطرة نتيجة للتحول.

الرأي:

٢. إن إنشاء منشأة نظامية جديدة (شركة مساهمة على سبيل المثال) بغرض تحويل جميع أصول والتزامات منشأة نظامية أخرى (مؤسسة فردية أو شركة تضامنية أو شركة ذات مسؤولية محدودة على سبيل المثال) إلى هذه المنشأة الجديدة مع بقاء سيطرة ملاك المنشأة المحوِّلة (المنتهية) على المنشأة المحول إليها (الجديدة) لا يؤدي إلى تغيير في الوحدة المحاسبية المعدة للتقارير، ومن ثم لا يؤثر هذا التحويل على قيم الأصول والالتزامات المحوَّلة، حيث يجب تسجيل جميع أصول والتزامات المنشأة المنتهية في دفاتر المنشأة الجديدة بنفس القيم الدفترية المثبتة في دفاتر المنشأة المنتهية. ولا يؤثر دخول ملاك آخرين في المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية ما دام أن ملاك المنشأة المنتهية يسيطرون على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الجديدة. ولا يؤثر تغير درجة سيطرة ملاك المنشأة المنتهية فيما بينهم (سواء بسيطرة أو بفقد سيطرة) على المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية.

٣. تنطبق متطلبات هذا الرأي على عمليات التحول التي تتم بعد إصداره.

الدراسة الملحقة بالرأي:

يمكن أن يتم تحويل الأشكال النظامية (القانونية) للأعمال التجارية إلى أشكال أخرى بعدة طرق منها:

١. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ودون تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٢. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ولكن مع تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٣. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع استمرار سيطرة نفس الملاك المسيطرين في المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٤. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع سيطرة بعض ملاك المنشأة المنتهية غير المسيطرين على المنشأة الجديدة.

٥. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد يسيطرون على المنشأة الجديدة.

موقف معايير المحاسبة:

عرف معيار تجميع المنشآت الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عملية تجميع المنشآت بأنها أية عملية أو حدث تحصل بموجبه منشأة أعمال على سيطرة على منشأة أعمال أخرى. وقد أخرج المعيار من نطاقه حالات السيطرة التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة نفس الطرف (أو الأطراف) قبل وبعد عملية التجميع. ولم يستطرد المعيار في الحديث عن هذا النوع من تجميع المنشآت (أي الخاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع)، بل نص على استبعاد هذا النوع من تجميع المنشآت من نطاقه.

أما معيار تجميع الأعمال الدولي (IFRS3) فقد استبعد عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه. ولا يوجد في المعايير الدولية الأخرى أي إرشادات بهذا الخصوص. وقد قرر المجلس الدولي عام ٢٠٠٧ إضافة موضوع "عمليات المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة لجدول أعماله، إلا أنه أوقف العمل على هذا الموضوع في عام ٢٠٠٩، مبررا ذلك بوجود أولويات أخرى. ومع ذلك فإن هناك بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المعالجات المحاسبية والتي يشير إليها المجلس الدولي ولجانه الداخلية في أوراق النقاش. فعلى سبيل المثال نصت إحدى أوراق النقاش المعدة من قبل موظفي المجلس الدولي (staff paper D13) ضمن نقاشات مشروع التحسينات السنوية والمنشورة في شهر يونيو ٢٠٠٩ والمتعلقة بتخصيص بعض القطاعات المملوكة للحكومة على ما يلي:

> 17. In the absence of a standard that requires or permits remeasurement, a reorganization or restructuring in which there is no change in owner-ship or control usually fails to provide justification for a change in the basis of measurement of assets and liabilities.
>
> **١٧ في ظل عدم وجود معيار يشترط أو يسمح بإعادة القياس، فإن إعادة التنظيم أو الهيكلة التي لا يوجد معها تغير في الملكية أو السيطرة لا تبرر تغييرا في أساس التقييم للأصول والالتزامات.**

وهذا الفهم جاء في إحدى النشرات التي أصدرها أحد مكاتب المحاسبة العالمية (BDO) في عرضه لمعيار تجميع الأعمال حيث نص على ما يلي:

> It is very common, particularly as part of an IPO process, to create a new entity to acquire the 'old' business or businesses.
>
> the combination of the new entity and the existing entity would often be accounted for as a reorganisation, which means that the acquiring entity's net assets are recorded at book value in the new entity's consolidated financial statements.
>
> **من الشائع وبالذات كجزء من عملية الطرح الأولي أن يتم إنشاء منشأة جديدة لتستحوذ على المنشأة أو المنشآت القديمة.**
> **إن تجميع المنشأة الجديدة مع المنشأة القائمة يتم المحاسبة عنه في الغالب باعتباره إعادة هيكلة مما يعني أن المنشأة المستحوذة تسجل صافي الأصول بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الجديدة.**

أما معيار تجميع الأعمال الأمريكي ("SFAS 141"REVISED) فقد استبعد أيضا عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه، إلا أن المعيار قدم أمثلة للحالات التي توصف بأنها خاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية تجميع المنشآت، وبين طريقة المحاسبة عنها والتي من ضمنها عملية التحول من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر، حيث نص على ما يلي:

> D8. Paragraph 2(c) states that this Statement does not apply to combinations between entities or businesses under common control. The following are examples of those types of transactions:
>
> a. An entity charters a newly formed entity and then transfers some or all of its net assets to that newly chartered entity...
>
> **د٨. نصت الفقرة ٢(c) على أن هذا المعيار لا ينطبق على عمليات التجميع بين المنشآت أو الأعمال التي تخضع لنفس السيطرة. وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من العمليات:**
> **تقوم منشأة تجارية بإنشاء منشأة تجارية جديدة ثم تقوم بتحويل كل أو بعض صافي أصولها لهذه المنشأة الجديدة.**

كما بين المعيار الأمريكي طريقة المحاسبة عن مثل هذه العمليات

D9. When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests should initially recognize the assets and liabilities transferred at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer.

د٩. عند المحاسبة عن تحويل الأصول أو تبادل الأسهم بين المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة، فإنه يجب على المنشأة المتلقية لصافي الأصول أو الحصة في حقوق الملكية الاعتراف مبدئيا بالأصول والالتزامات المحولة بقيمها الدفترية كما هي في حسابات المنشأة المحولة في تاريخ التحويل.

إضافة إلى ذلك فإن نشرة الممارسة رقم (١٤) الصادرة عن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نصت على ما يلي:

.24 Formation of a limited liability company by conversion from another type of entity (such as a partnership or corporation) generally does not result in a different reporting entity.

٢٤ إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق التحول من شكل آخر للمنشأة (شركة تضامنية أو مساهمة) لا ينتج في العادة وحدة تقرير مختلفة.

وعليه أكدت النشرة على أن المعالجة المحاسبية التي أقرها معيار تجميع الأعمال الأمريكي تنطبق على تحول المنشآت من شكل إلى شكل آخر ما دام أنها تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد التجميع أو التحول، حيث نصت النشرة على ما يلي:

.05 An LLC formed by combining entities under common control or by conversion from another type of entity initially should state its assets and liabilities at amounts at which they were stated in the financial statements of the predecessor entity or entities as indicated in paragraphs D-11-D-12 of FASB Statement No. 141, Business Combinations.

٠٥ إذا تم إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق تجميع منشآت تخضع لسيطرة واحدة أو عن طريق تحولها من شكل آخر للمنشآت، فإنه يجب على هذه الشركة تسجيل أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ التي كانت مسجلة في القوائم المالية للمنشأة أو المنشآت السابقة حسب المعالجة التي أقرها معيار تجميع الأعمال رقم (١٤١) في الفقرات د١١-د١٢.

موقف نظام الشركات وغيره من المصادر النظامية من عملية تحول المنشآت:

نص نظام الشركات على جواز تحول الشركات من شكل نظامي إلى شكل آخر، واعتبر أن تحول الشركة من شكل نظامي إلى آخر هو امتداد للشركة السابقة بما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وليس إنشاءً لشخص اعتباري جديد. ومما يلاحظ على النظام ما يلي:

١. اقتصاره على تنظيم تحول الشركات، فهو لا ينظم تحول المنشآت بشكل عام ومنها المؤسسات الفردية.
٢. اقتصاره على النواحي التنظيمية للتحول (شروط التأسيس والشهر)، وعدم تغطيته للجوانب المالية المتعلقة بصافي أصول الشركة المتحولة. إلا أنه يمكن اعتبار نظرة النظام للشركة الجديدة على أنها امتداد للشركة المنتهية بأنه يعني استمرار الاعتراف في دفاتر الشركة الجديدة بقيم أصول والتزامات الشركة المنتهية بقيمها الدفترية التي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المنتهية قبل عملية التحول، أي أنها لم تنتقل لمالك آخر.
٣. لم ينص النظام على أثر تغير سيطرة ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة أو دخول ملاك آخرين في الشركة الجديدة عند عملية التأسيس، ومدى تأثير ذلك على درجة سيطرة ملاك الشركة المنتهية على الشركة الجديدة.

ويتضح مما ذكر أعلاه عدم وجود معالجة محاسبية في المعايير السعودية لكل حالات التحول التي تقوم بها المنشآت التجارية من شكل نظامي إلى شكل آخر، وعدم تغطية المعايير الدولية لهذا الموضوع، مما يعني الحاجة إلى قيام لجنة معايير المحاسبة بإصدار رأي بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الحالات.

رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات تجميع المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة قبل معاملة التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف معاملة التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة

التاريخ: ١٤٣٦/٢/٢٦هـ   الموافق: ٢٠١٤/١٢/١٨م

تمهيد:

١. قد تحدث معاملات تجميع منشآت في ظل ظروف تؤكد عدم خضوع تحديد العوض المدفوع للاستحواذ لقوى السوق بسبب عدم استقلال الأطراف المشاركة في العملية. ومن أمثلة ذلك معاملات تجميع بين أطراف تخضع لنفس السيطرة قبل عملية التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف عملية التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة مؤثرة. وحيث يستبعد معيار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت هذا النوع من العمليات من نطاقه، فكيف تتم المحاسبة عن مثل تلك المعاملات؟

الرأي:

٢. عندما تتوفر دلائل على أن تحديد العوض في معاملة استحواذ على منشأة أعمال لم يخضع لقوى السوق، فإنه يجب المحاسبة عن صافي الأصول المستحوذ عليها بقيمتها الدفترية في المنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ، ولا يجوز الاعتراف بالشهرة في مثل تلك الحالات. ويتم معالجة أي فروق بين تلك القيمة والعوض المدفوع في حساب الأرباح المبقاة (الخسائر المتراكمة).

٣. من الدلائل على أن تحديد العوض في معاملة الاستحواذ لم يخضع لقوى السوق، على سبيل المثال، خضوع المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو أن تكون المنشأة المستحوذ عليها أو ملاكها الرئيسيون يملكون حصة مؤثرة في المنشأة المستحوذة أو المنشأة الأم للمنشأة المستحوذة تمكنهم من التأثير على قرار الاستحواذ، أو توجد علاقة قرابة أسرية مؤثرة بين ملاك تلك المنشآت. وقد تكون المنشأة المستحوذة أو منشأة ذات علاقة بها هي العميل الرئيسي (وأحيانا الوحيد) للمنشأة المستحوذ عليها، بحيث يكون الأثر الرئيسي على قيمة المنشأة المستحوذ عليها هو تعاملاتها مع تلك المنشآت المتعلقة بعملية الاستحواذ، والتي بدورها أيضا قد لا تخضع لقوى السوق.

٤. يتم تطبيق هذا الرأي من تاريخ صدوره وبأثر رجعي على كل الفترات المعروضة.

٥. لا تنطبق متطلبات هذا الرأي على الشهرة التي تم إثباتها في معاملات تحول المنشآت قبل صدور رأي الهيئة رقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠ بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر". ولا يشمل هذا الاستثناء معاملات الاستحواذ قبل هذا التاريخ.

الدراسة الملحقة بالرأي:

سبق أن قامت اللجنة بدراسة ألحقتها برأيها الصادر برقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩هـ، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠م بعنوان «رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل آخر» تضمنت الموقف الحالي لمعايير المحاسبة فيما يتعلق بمعاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة. وحيث أن وجود أطراف ذات علاقة مؤثرة في معاملات تجميع المنشآت يؤثر في طريقة تحديد العوض ويشكك في أن تحديد ذلك العوض قد خضع لقوى السوق، فإن إعادة قياس صافي الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، وإمكانية إثبات شهرة (وفقا لمتطلبات معيار تجميع المنشآت) قد يخل بصورة جوهرية بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، وتحديدا «أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها» و «حيدة المعلومات» (انظر بيان مفاهيم المحاسبة المالية، الفقرات ٣١٠-٣٣٦). ولذلك فإن تطبيق معيار تجميع المنشآت على مثل تلك المعاملات سيؤثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

وحيث لا يتوفر حتى تاريخه معيار محلي أو دولي ينظم مثل تلك العمليات، فإنه يقترح عدم تطبيق معيار «المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت» على معاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو توجد بينها أو بين المنشآت المسيطرة على أحد الأطراف الاستحواذ أطراف ذات علاقة يكون من المحتمل بدرجة عالية من الثقة أن لها أثرا على تحديد عوض الاستحواذ، مما يجعله غير خاضع لقوى السوق.

استفسار حول المعايير المحاسبية
الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية
التي تستثمر فيها

التاريخ: ١٤٣٦/٧/٩هـ　　　　الموافق: ٢٠١٥/٤/٢٨م

الاستفسار:

يتم إثبات الوقف لدى المحكمة بموجب صك وقفية تحت إدارة ناظر أو مجلس نظارة للوقف. وقد يكتفى بذلك، وبالتالي تنطبق عليه المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. إلا أنه نظرا لأن الوقف له شخصية معنوية مستقلة فيسمح له بالحصول على سجلات تجارية يستثمر من خلالها بعض أمواله بتملك أسهم محددة أو حصة مسيطرة في شركات (أو تملك كامل لشركة من خلال صكين وقفيين أو أكثر لنفس الواقف) أو تأسيس مؤسسات فردية بما يسمح له بالدخول في مختلف الأنشطة التجارية. فما هي المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تمتلكها أو تمتلك جزءا منها؟

الاجابة:

اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمفهوم الوحدة المحاسبية انطلاقا من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات عن الموارد الاقتصادية (الأصول) لمنشأة محددة ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) وكذلك لتقييم أداءها بما في ذلك مقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. وفي هذا الصدد اعتبر البيان المنشأة «وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها» (الفقرة ٢٦٧).

وحيث أن للوقف شخصية اعتبارية معرفة بالصك في حين أن المنشاة المستثمر فيها (سواء كانت شركة أو مؤسسة فردية) لها أيضا صفة اعتبارية ولها أصولها وعليها التزاماتها، وبناء على ما يترتب على مفهوم الوحدة المحاسبية (وحدة التقرير المالي)، فإن السجلات المحاسبية للشركات أو المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف وكذلك قوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الشركات والمؤسسات وليست سجلات المالك سواء كان وقفا أو شركاء أو مساهمين أفراد أو شركات أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ولا يختلف في هذا كون المنشأة المستثمر فيها شركة أو مؤسسة حيث يؤكد بيان المفاهيم ذلك من أن «مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء ... و حتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر - ومن وجهة نظر المحاسبة المالية - أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ...» (الفقرة ٢٦٨).

وتاسيسا على ما سبق فيجب التفريق بين الوحدة المحاسبية للوقف كشخصية اعتبارية بصفته مستثمرا وبين الوحدة أو الوحدات المحاسبية المستثمر فيها والتي يلزم اعداد قوائم مالية لها بموجب متطلبات نظامية أو حاجة لجهات خارجية.

اما عن المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق، فلقد تناولت الفقرة ١٠٥ من بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشات غير الهادفة للربح خصائص تتمتع بها تلك المنشآت (وهي تلقى تبرعات بشكل جوهري، ووجود أهداف تطوعيه خيريه أو اجتماعيه لا تتعلق بتحقيق أرباح، وعدم وجود ملكيه محددة قابله للتصرف فيها من قبل مالك معين)، بل قد نصت على أن هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح.

وبناء عليه، فيتم اعتبار الوقف وحدة محاسبية تنطبق عليها المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في حين تنطبق المعايير المحاسبية للمنشآت الهادفة للربح على المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف والشركات المستثمر فيها أو يمتلك حصصا فيها. وعند وجود متطلبات نظامية أو حاجة أطراف خارجية لإعداد قوائم مالية للوقف ككل فيتم إعداد تقارير مالية موحدة تشمل هذه المؤسسات والشركات وفقا للمعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح باعتبار أن الوقف في النهاية لا يهدف للربح.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول استخدام خيار "التكلفة المفترضة - deemed cost" عند التحول إلى المعايير الدولية

خلال الفترة التي تلت اعتماد الهيئة لمعيار التقرير المالي رقم (١) تبين للجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال الاستفسارات التي وردتها حول استخدام الشركات لخيار "**التكلفة المفترضة-deemed cost** " أن استخدام الشركات لهذا الخيار بدون توضيح للهدف من وجوده قد يؤدي إلى ممارسات تؤثر على عدالة القوائم المالية.

ومن أمثلة الممارسات التي قد تحدث أن يتم تطبيق هذا الخيار على عقارات استثمارية من جملة عقارات استثمارية أخرى لها نفس الخصائص وذلك بهدف إعادة تقويم بعضها دون الآخر من غير مبرر واضح لهذا الاختيار. ومن ذلك أيضاً تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم في تعزيز رصيد الأرباح المبقاة عند التحول. ومنها أيضاً إعادة تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات موظفي الشركة الداخليين، خلافاً لما أوجبته الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة رقم ١٦ ورقم ٣٨ ورقم ٤٠ فيما يتعلق باستخدام خدمات خبير تثمين مستقل.

ورأت اللجنة أن الممارسات المشار إليها أعلاه قد تتعارض مع أهداف المعايير، حيث تهدف معايير المحاسبة والتقرير المالي إلى توفير عرض عادل للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها. وهذا العرض لكي يكون عادلاً فإنه يجب أن يتصف بالمصداقية والحيادية. وعليه فإن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توضح ما يلي:

١. ينبغي النظر إلى خيار استخدام القيمة العادلة عند التحول إلى المعايير الدولية واعتبارها التكلفة المفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أنه حل لمشكلة "وليس خيار قياس بديل". فوفقاً لأسس الاستنتاجات التي كونت المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١، فإن المجلس الدولي بنى السماح باستخدام القيمة العادلة باعتبارها "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أساس عدم وجود معلومات التكلفة لدى المنشأة، أو على أساس التكاليف والمجهودات العالية لجمع هذه المعلومات المفقودة أو تقديرها (الفقرة BC41).

وإن كان المجلس الدولي قد صرح في أسس الاستنتاجات بأنه ليس على الشركة إثبات عدم قدرتها على الوصول إلى تكلفة أصل ما من غير الحاجة لبذل تكاليف ومجهودات عالية (الفقرة BC42)، فإنه قد صرح في أساس الاستنتاجات (الفقرة BC47) إلى أن الهدف هو توفير حل بتكلفة معقولة لمشكلة فريدة تتمثل في التحول إلى المعايير الدولية. وعليه فإنه يفهم من المعيار أن الفكرة الأساسية وراء استخدام خيار "التكلفة المفترضة" تتمثل في تطبيق هذا الخيار عندما لا تكون معلومات التكلفة متوفرة، أو أن توفيرها يتطلب تكلفة وجهوداً عالية. ووفقاً لأهداف المعيار، فإن هذا الخيار يتفق مع الهدف الرابع للمعيار وهو توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

وعليه فإن قرار المنشأة باستخدام خيار "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة يجب أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

أ- يستخدم هذا الخيار فقط في حالة عدم توفر معلومات التكلفة عن ذلك البند وقت التحول إلى المعايير الدولية.

ب- لا يجوز استخدام هذا الخيار على بند واحد من البنود المكونة لفئة من العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة، لا تتوفر له معلومات التكلفة (بدون جهود عالية لتوفيرها) إذا كانت معلومات التكلفة لا تتوفر أيضاً لبنود أخرى من تلك الفئة (بدون جهود عالية لتوفيرها).

٢. إن ما سبق اعتماده من اشتراط استخدام خدمات خبير تثمين مستقل لأغراض استخدام نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (معيار المحاسبة رقم ١٦) أو استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (معيار المحاسبة رقم ٤٠) يسري على تحديد القيمة العادلة سواء كان ذلك وقت التحول إلى المعايير الدولية أم بعده. وبمعنى آخر فإنه يجب على المنشأة استخدام خدمات خبير تثمين مستقل سواء كان ذلك لتحديد القيمة العادلة كبديل للتكلفة عند التحول (التكلفة المفترضة) أو لتطبيق نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ١٦) أو لتطبيق نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ٤٠).

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفتريا وليس لها قيمة متبقية ولا تزال تستخدم عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول المعالجة المحاسبية المناسبة عند التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بالتعامل مع الأصول الثابتة التي لم تحتسب لها قيمة متبقية وقد استهلكت بالكامل في تاريخ التحول ولا تزال تعمل بشكل فعال. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة على هذه الاستفسارات كما يلي:

من المبادئ العامة للمحاسبة عن الأصول القابلة للاستهلاك أن يتم توزيع تكلفتها القابلة للاستهلاك على عمرها الإنتاجي (أي استهلاكها) أخذاً في الحسبان عمرها الإنتاجي والقيمة المتبقية. وتقر معايير المحاسبة السعودية والدولية بأنه في الواقع العملي لا تؤخذ القيمة المتبقية عادة في الحسبان لأغراض احتساب الاستهلاك. فعلى سبيل المثال تشير الدراسة المرفقة بمعيار المحاسبة السعودي «الأصول الثابتة» إلى أن القيمة المقدرة للأصل كخردة «تتعرض للكثير من مشاكل تقديرها بسبب ما يحيط بالمستقبل من ظروف عدم التأكد من متغيرات كثيرة. ومن الناحية العملية فإنه بسبب مشاكل التقدير التي تكتنف الوصول إلى تقدير للقيمة خردة بالإضافة إلى ضآلة الأهمية النسبية لها فإن الكثير من المنشآت غالباً ما تفترض عدم وجود قيمة خردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي». ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ «العقارات والآلات والمعدات» في الفقرة رقم ٥٣ إلى أنه «في الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل - غالباً - غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك». وإضافة لذلك، فإن أدبيات المحاسبة المعتبرة مثل كتب المحاسبة المشهورة تقر بأنه في الواقع العملي لا يوضع تقدير للقيمة المتبقية بناءً على عدم أهميتها النسبية أو صعوبة قياسها.

وفي ظل عدم اشتراط المعيار السعودي بشكل صريح أن تقوم الشركات بشكل دوري بإعادة النظر في طريقة الاستهلاك، أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك (أي العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية إن وجدت) فإن ذلك قد ينتج عنه وجود أصول تعمل بشكل فعال مع أنها مستهلكة بالكامل.

وحيث إن التطبيقات الحالية للشركات، والمتمثلة في عدم احتساب قيمة متبقية للأصول الثابتة، كانت مبنية على خلفيات مهنية معتبرة وعلى أعراف سائدة أوجدت فهماً عاماً بعدم تقدير قيمة متبقية للأصول، وحيث إن المعايير السعودية لم تكن تشترط بشكل صريح إعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك فإن اللجنة ترى أن ما كان يتم قبل التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بعدم تقدير القيمة المتبقية للأصول الثابتة يدخل في نطاق السياسات المحاسبية المقبولة؛ وما ينتج عنه من آثار يعد من ضمن التقديرات المحاسبية.

وعند التحول إلى المعايير الدولية فإن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١ «تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة» ينص في الفقرة رقم ١٤ على أنه «يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة "بشكل عام" لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة».

وعليه فإنه لا يجوز للشركات عند التحول إلى المعايير الدولية تعديل المبلغ الدفتري للأصول التي كانت تستهلك وفقاً للمعايير السعودية حتى لو وصل ذلك المبلغ إلى الصفر، مالم يكن هناك خطأ واضح في تقدير العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

وفي حال الأصول التي لايزال لها مبلغ دفتري ذو أهمية عند التحول إلى المعايير الدولية، فإنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" المعتمد من الهيئة، وذلك بما يقتضيه من مراجعة لطريقة الاستهلاك ومراجعة لتقدير العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك، والتعامل مع آثار أي تغيرات في تلك العوامل على أنها تغيرات في التقديرات وإثباتها بشكل مستقبلي وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" اعتباراً من تاريخ أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول ما إذا كانت عملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة بغرض استهلاكها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) تعد تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيحاً لأخطاء محاسبية، أو أنها تغير في التقديرات. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة عن هذه الاستفسارات كما يلي:

لا توجد إرشادات واضحة في المعايير الدولية عن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسة لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية. ولم تتوفر أيضاً معلومات كاملة عن تجارب الدول الأخرى خلال التحول إلى المعايير الدولية، وقد وجدت اللجنة أن مثل هذا الموضوع كان محل نقاش في كندا ولكن لم يتم التوصل إلى رأي بشأنه. وقد اطلعت اللجنة على بعض تقارير الشركات الكندية عند التحول إلى المعايير الدولية، ووجدت أنها قد تعاملت مع هذا الموضوع على أنه سياسة محاسبية تستلزم التغيير بأثر رجعي تأسيساً على أن المعايير الكندية لم تكن تتضمن نفس متطلبات المعايير الدولية. وعلى عكس ذلك أفاد عدد ممن شاركوا في عمليات تحول الشركات البريطانية إلى المعايير الدولية بأنه تم التعامل مع هذا الموضوع على أنه تغير في التقديرات يعالج بأثر مستقبلي. وعبر عدد من المهنيين عن وجهة نظرهم حيال هذا الموضوع، حيث يرون أن متطلبات المعايير الدولية بهذا الخصوص تختلف عن الممارسات المطبقة محلياً مما يستلزم معالجة الأثر الناتج عن تطبيقها بأثر رجعي.

وبدراسة المتطلبات المتعلقة بتحديد مفردات الأصول بغرض تقدير أعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية ومن ثم تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب وفقاً لمعيار الأصول الثابتة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فقد ظهر أن تلك المتطلبات لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية، وبخاصة أن الدراسة المرفقة بالمعيار السعودي تضمنت عبارة مشابهة لعبارة المعيار الدولي فيما يختص باستهلاك الأجزاء الرئيسة للأصل وفقاً للأعمار الإنتاجية لتلك الأجزاء. ومما تجدر الإشارة إليه أن دراسات المعايير السعودية تعد جزءًا من المعيار، حيث تنص المعايير السعودية في فقرة مستقلة على أنه يجب أن «تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به...».

وعلاوة على ذلك، فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك وتقديرات الأعمار الإنتاجية والقيم المتبقية للأصول، والمتطلبات الخاصة بفصل المكونات الرئيسة للأصول التي لها أعمار إنتاجية مختلفة وطرق استهلاك مختلفة، جاءت في سياق الحديث عن الاستهلاك، ومن ثم تعد وسيلة لتحسين آلية التقدير. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨) فإن ما يعد تغيراً في السياسة المحاسبية هو التغير في أساس القياس. وعملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة لا يعد تغييراً في أساس القياس الذي يمثل تكلفة اقتنائها، وإنما هو في حقيقته وسيلة لتحديد أفضل لوحدة المحاسبة بغرض استهلاك تلك المكونات بشكل أفضل بما يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة فيها.

ولذلك فإن الشركة عندما تعيد النظر في سجل الأصول الثابتة خلال عملية التحول إلى المعايير الدولية فإنها قد تغير من توقعاتها السابقة للأعمار الإنتاجية وللقيم المتبقية، بما في ذلك قراراتها بشأن طرق الاستهلاك المناسبة وقراراتها بشأن تجميع مفردات الأصول أو فصلها بغرض تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب. وقد تكتشف أخطاءً في قراراتها السابقة وفقاً لتعريف الأخطاء المحاسبية في المعايير.

وفيما يتعلق بفصل المكونات الرئيسة لأصل واحد لأغراض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، فإن عملية فصل المكونات الرئيسة للأصل وتحديد وحدة المحاسبة تعد مسألة اجتهادية من قبل الإدارة وفقاً للفقرة رقم (٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، ومن ثم فهي في إطار تحسين التقديرات مثلها مثل تغيير طريقة الاستهلاك التي يقرر معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بأنه يجب أن يتم التعامل معها على أنها تغير في التقدير وليس تغييراً في السياسة المحاسبية. وإضافة إلى ذلك،

فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) في فقرته رقم (٣٥) يقرر أنه في حالة صعوبة التمييز بين ما يعد تغيراً في التقديرات وما يعد تغيراً في السياسات المحاسبية فإنه يجب معاملة التغيير على أنه تغير في التقديرات.

وترى اللجنة أن التغييرات الناتجة عن إعادة نظر الشركات في سجل أصولها الثابتة كجزء من إجراءاتها للتحول إلى المعايير الدولية ينبغي أن تصنف على أنها إما تغيراً في التقديرات (على سبيل المثال تغيراً في توقعات الأعمار الإنتاجية أو طرق الاستهلاك أو تفصيلاً أكثر لمكونات أصول متجانسة كانت تعد جزء لا يتجزأ من عنصر كان يعد أصلاً منفرداً لغرض الاستهلاك، كما هو الحال في مصنع يتكون من عدة مكائن تعمل مع بعضها)، وإما أن تكون تصحيحاً لأخطاء متراكمة سابقة (على سبيل المثال تجميعاً لأصول غير متماثلة تختلف بشكل جوهري في أعمارها الإنتاجية وفي نمط استهلاكها مثل تجميع مبنى مع الأجهزة الكهربائية فيه، أو استخدام معدلات استهلاك خاطئة مثل استخدام المعدلات الزكوية أو الضريبية لغرض حساب الاستهلاك لغرض إعداد القوائم المالية والذي لا يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل).

وعليه فقد خلصت اللجنة إلى أنه يجب على الشركة أن تمارس الاجتهاد المهني في تمييز نتائج مراجعتها لسجل أصولها الثابتة بين ما يعد تغيراً في التقدير، وما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة. وتتم المحاسبة عما يعد تغيراً في التقدير بأثر مستقبلي؛ وتتم المحاسبة عما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الإجراء الأمثل في حال كان التغير تصحيحاً لأخطاء محاسبية هو أن يتم تطبيق التصحيح على القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير السعودية للفترة التي تسبق مباشرة التحول إلى المعايير الدولية. ولكن بالنظر إلى مقارنة منفعة مثل هذا التطبيق مع تكلفته، وحيث إن الشركات السعودية بشكل عام لم تكن تتبع التطبيق الأمثل فيما يتعلق بوحدة المحاسبة لغرض تطبيق الاستهلاك عن طريق فصل المكونات وفقاً لإرشادات دراسة المعيار السعودي، ولأغراض التحول إلى المعايير الدولية، فإن آثار مثل هذا التصحيح يمكن معالجتها ضمن التعديلات الأخرى الناتجة عن التحول مع إفصاح منفصل يبين الأثر على القوائم المالية فيما لو أن ذلك التصحيح قد تم قبل التحول إلى المعايير الدولية.

الباب الرابع

ملحق

معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" والتفسيرات ذات العلاقة

معيار المحاسبة الدولي ١٧

"عقود الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي ١٧ «عقود الإيجار»، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات

(٣١)(هـ)(٤) (إضافة) تضاف فقرة فرعية إلى متطلبات هذه الفقرة وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل المستأجر وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٣١ ....

(أ)...

(هـ)

(١)..

(٤) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت).

(٤٧)(ز-ط) (إضافة) تضاف فقرات فرعية إلى متطلبات هذه الفقرة وذلك لاشتراط الإفصاح عن المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت) والآثار التعاقدية لفسخ العقد، ومقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد.

وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية للتعرف على الآثار التعاقدية لعقد الإيجار على كل من المستأجر والمؤجر. وعليه تتم قراءة هذه الفقرة كما يلي:

٤٧ ....

(أ)...

(ز) المتطلبات التعاقدية لكل طرف في عقد الإيجار المتعلقة بملكية الأصل وصيانته الأساسية وضمانه والتأمين عليه وترتيبات نقل الملكية للمستأجر (إن وجدت)، مع الإفصاح عن مبلغ الصيانة الأساسية إن وجدت.

(ح) الآثار التعاقدية لفسخ العقد بتلف الأصل المؤجر بالقوة القاهرة وكون المستأجر يطالب أو لا يطالب بدفعات الإجارة اللاحقة.

(ط) مقدار الأجرة المتراكم مستحق الرد في حال فسخ العقد (حق التملك المتراكم).

ملاحظة: اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ «عقود الإيجار»، والذي سيتم تطبيقه على الفترات السنوية التي تبدأ اعتباراً من ٢٠١٩/١/١م أو بعده، مع السماح بالتطبيق المبكر له.

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو أن يصف، للمستأجرين والمؤجرين، السياسات المحاسبية المناسبة والإفصاحات المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار.

النطاق

٢ **يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع عقود الإيجار باستثناء:**

(أ) عقود الإيجار المتعلقة باستكشاف أو استخدام المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة؛

(ب) اتفاقيات منح التراخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر.

وبالرغم من ذلك، لا يجوز تطبيق هذا المعيار على أنه أساس لقياس:

(أ) العقارات التي يحتفظ بها المستأجرون والتي تتم المحاسبة عنها على أنها عقارات استثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية")؛ أو

(ب) العقارات الاستثمارية المقدمة من قبل مؤجرين بموجب عقود إيجار تشغيلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠)؛ أو

(ج) الأصول الحيوية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة" والتي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود إيجار تمويلي؛ أو

(د) الأصول الحيوية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤١ والمقدمة من قبل مؤجرين بموجب عقود إيجار تشغيلي.

٣ ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول الحق في استخدام أصول حتى ولو كان تشغيل وصيانة مثل هذه الأصول يستدعي تقديم خدمات أساسية من قبل المؤجر. ولا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تعد عقود خدمات لا تحول الحق في استخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الآخر.

التعريفات

٤ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:**

عقد إيجار هو اتفاقية بموجبها ينقل المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها في مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات.

عقد إيجار تمويلي هو عقد إيجار يحول ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع ملكية أصل. وفي النهاية، قد يتم أو قد لا يتم تحويل الملكية.

عقد إيجار تشغيلي هو عقد إيجار بخلاف عقد الإيجار التمويلي.

عقد إيجار غير قابل للإلغاء هو عقد قابل للإلغاء فقط:

(أ) عند وقوع طارئ بعيد الاحتمال؛ أو

(ب) بإجازة من المؤجر؛ أو

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد للأصل نفسه أو لأصل مُعادل له مع المؤجر نفسه؛ أو

(د) عند دفع المستأجر مبلغ إضافي بحيث، عند نشأة عقد الإيجار، يعد استمرار عقد الإيجار مؤكداً -بشكل معقول.

نشأة عقد الإيجار هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو تاريخ ارتباط الطرفين بالشروط الرئيسة لعقد الإيجار أيهما أبكر. وفي هذا التاريخ:

(أ) يتم تصنيف العقد إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي؛

(ب) في حالة عقد الإيجار التمويلي، يتم تحديد المبالغ التي يتم إثباتها في بداية أجل عقد الإيجار.

بداية أجل عقد الإيجار هو التاريخ الذي ابتداءً منه يحق للمستأجر ممارسة حقه في استخدام الأصل المستأجر. وهو تاريخ الإثبات الأولي لعقد الإيجار (أي إثبات الأصول، أو الالتزامات، أو الدخل أو المصروفات الناتجة عن عقد الإيجار، بحسب ما هو مناسب).

أجل عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد المستأجر عليها لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي آجال إضافية يكون للمستأجر الخيار في استمرار استئجار الأصل خلالها، بدفعة إضافية أو بدونها، عندما يكون مؤكدا -بشكل معقول -عند نشأة عقد الإيجار أن المستأجر سوف يمارس الخيار.

الحد الأدنى لدفعات الإيجار هي الدفعات التي يكون المستأجر، أو يمكن أن يكون، مطالبا بأدائها على مدى أجل عقد الإيجار، باستثناء الإيجار الشرطي، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يتم دفعها من قبل المؤجر ويتم التعويض عنها، بالإضافة إلى:

(أ) لمستأجر: أي مبالغ مضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو

(ب) لمؤجر: أي قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:

(١) المستأجر؛ أو

(٢) طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث غير ذي علاقة بالمؤجر يكون قادراً ماليا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.

وبالرغم من ذلك، إذا كان للمستأجر خيار لشراء الأصل بسعر من المتوقع أن يكون أقل -بشكل كبير- من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة وبما يجعله مؤكدا - بشكل معقول، عند نشأة عقد الإيجار، أن الخيار ستتم ممارسته، فإن الحد الأدنى لدفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى للدفعات المستحقة السداد على مدى أجل عقد الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة خيار الشراء هذا والدفعة المطلوبة لممارسته.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل، أو تسوية التزام، بين أطراف على دراية ولديهم الرغبة في التعامل على أساس تجاري مستقل.

العمر الاقتصادي هو إما:

(أ) الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها صالحاً للاستخدام -من الناحية الاقتصادية- من قبل واحد أو أكثر من المستخدمين، أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل عليها مستخدم واحد أو أكثر من الأصل.

العمر الإنتاجي هو الفترة المتبقية المقدرة، من بداية أجل عقد الإيجار، بدون التقييد بأجل عقد الإيجار التي يتوقع أن تستهلك المنشأة على مداها المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل.

القيمة المتبقية المضمونة:

(أ) **للمستأجر: ذلك الجزء من القيمة المتبقية الذي يكون مضموناً من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر (مبلغ الضمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن أن يصبح، مهما كانت الظروف، مستحق السداد)؛**

(ب) **للمؤجر: ذلك الجزء من القيمة المتبقية الذي يكون مضموناً من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث غير ذي علاقة بالمؤجر يكون قادراً ماليا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.**

القيمة المتبقية غير المضمونة **هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر، الذي ليس مؤكداً أن يحققه المؤجر أو الذي يكون مضموناً -فقط - من قبل طرف ذي علاقة بالمؤجر.**

التكاليف المباشرة الأولية **هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى التفاوض بشأن عقد إيجار والترتيب لهن باستثناء تلك التكاليف التي يتكبدها المؤجرون الصناع أو المتعاملون.**

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار **هو مجموع:**

(أ) **الحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛**

(ب) **أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.**

صافي الاستثمار في عقد الإيجار **هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.**

دخل التمويل غير المكتسب **هو الفرق بين:**

(أ) **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار؛ وبين**

(ب) **صافي الاستثمار في عقد الإيجار.**

معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار **هو معدل الخصم الذي، عند نشأة عقد الإيجار، يجعل القيمة الحالية المجمعة لـ (أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مساوية لمجموع (١) القيمة العادلة للأصل المؤجر و(٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.**

معدل فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر **هو معدل الفائدة الذي كان سيتعين على المستأجر دفعه على عقد إيجار مشابه أو، إذا كان لا يمكن تحديده، المعدل الذي كان سيتحمله المستأجر، عند نشأة عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى أجل مشابه وبضمان مشابه.**

الإيجار الشرطي **هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي يكون غير ثابت المبلغ ولكنه يستند إلى المبلغ المستقبلي لعامل يتغير ليس مع مرور الوقت (مثل نسبة مئوية من المبيعات المستقبلية، مبلغ الاستخدام المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية معدلات الفائدة المستقبلية في السوق).**

٥ قد تتضمن اتفاقية عقد إيجار أو ارتباط بعقد إيجار بنداً لتعديل دفعات الإيجار مقابل التغيرات في تكلفة تشييد أو اقتناء العقار المؤجر أو مقابل التغيرات في بعض القياسات الأخرى للتكلفة أو القيمة، مثل المستويات العامة للأسعار، أو في تكاليف المؤجر لتمويل عقد الإيجار، خلال الفترة ما بين نشأة عقد الإيجار وبداية أجل عقد الإيجار. إذا كان الأمر كذلك، ولأغراض هذا المعيار، فإنه يجب افتراض أن أثر أي من مثل هذه التغيرات قد حدث عند نشأة عقد الإيجار.

٦ يشمل تعريف عقد الإيجار العقود لاستئجار أصل والتي تتضمن بنداً يمنح المستأجر خياراً لاكتساب ملكية الأصل عند استيفاء الشروط المتفق عليها. تعرف هذه العقود -أحياناً -على أنها عقود الشراء التأجيري.

٦أ يستخدم معيار المحاسبة الدولي ١٧ مصطلح 'القيمة العادلة' بطريقة تختلف -في بعض النواحي - عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة". وبناءً عليه، عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ فإن المنشأة تقيس القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وليس المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

تصنيف عقود الإيجار

٧ يستند تصنيف عقود الإيجار المعتمد في هذا المعيار إلى قدر ما يقع على عاتق المؤجر أو المستأجر من المخاطر والمنافع التي تتبع ملكية الأصل المؤجر. تتضمن المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني ومن التقلب في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة. وقد تتمثل المنافع في توقع عملية مربحة على مدى العمر الاقتصادي للأصل وفي مكسب من ارتفاع في القيمة أو تحقيق قيمة متبقية.

٨ **يصنف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول –ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع الملكية. ويصنف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول –ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع الملكية.**

٩ نظراً لأن المعاملة التي تتم بين المؤجر والمستأجر تستند إلى اتفاقية عقد إيجار بينهما، فإنه من المناسب استخدام تعريفات متوافقة. وقد ينتج عن تطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للمستأجر والمؤجر تصنيف نفس عقد الإيجار –بشكل مختلف – من قبل كل منهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كان المؤجر ينتفع بضمان القيمة المتبقية المقدم من قبل طرف غير ذي علاقة بالمستأجر.

١٠ يعتمد ما إذا كان عقد إيجار يُعد عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد[1]. ومن أمثلة الأوضاع التي تؤدي عادة –بمفردها أو مجتمعة – إلى تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن عقد الإيجار يحول ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار؛

(ب) كان للمستأجر خيار لشراء الأصل بسعر من المتوقع أن يكون أقل –بشكل كبير – من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة وبما يجعله مؤكدا –بشكل معقول، عند نشأة عقد الإيجار، أن الخيار ستتم ممارسته؛

(ج) أن أجل عقد الإيجار هو للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل حتى ولو لم يتم تحويل الملكية؛

(د) عند نشأة عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار –على الأقل -ما يقارب كل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛

(هـ) تُعد الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر دون غيره يستطيع استخدامها بدون تعديلات رئيسة.

١١ من المؤشرات على الأوضاع التي يمكن أن تؤدي أيضاً –بمفردها أو مجتمعة – إلى تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) عندما يستطيع المستأجر إلغاء عقد الإيجار، يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء؛

(ب) أن المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للمتبقي تستحق للمستأجر (على سبيل المثال، في شكل تنزيل في الإيجار مساوٍ لمعظم متحصلات المبيعات في نهاية عقد الإيجار)؛

(ج) أن للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانية بإيجار يقل - بشكل جوهري – عن الإيجار في السوق.

١٢ لا تُعد الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و١١ –دائما –قطعية. وإذا اتضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا يحول -ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع الملكية، فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كانت ملكية الأصل تنتقل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك إيجارات شرطية، تكون نتيجتها ألا يكون على المستأجر -ما يقارب جميع مثل تلك المخاطر ولا له ما يقارب جميع مثل تلك المنافع.

---

١ أنظر – أيضاً – تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة «SIC“- ٢٧ ”تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار“.

١٣ يتم القيام بتصنيف عقد الإيجار عند نشأة عقد الإيجار. وإذا اتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير بنود عقد الإيجار، بخلاف أن يكون ذلك من خلال تجديد عقد الإيجار، بطريقة سينتج عنها تصنيف مختلف لعقد الإيجار وفقاً للضوابط الواردة في الفقرات ٧-١٢ إذا كانت البنود التي تم تغييرها نافذة المفعول عند نشأة عقد الإيجار، فإن الاتفاقية المُنقحة تعد اتفاقية جديدة على مدى أجلها. وبالرغم من ذلك، فإن التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للعقار المؤجر)، أو التغيرات في الظروف (على سبيل المثال، تعثر المستأجر في السداد)، لا تنشئ تصنيفا جديدا لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

١٤- ١٥ [حُذفت]

١٥أ عندما يتضمن عقد إيجار كلا من عنصري الأرض والمباني، فإن المنشأة تقيّم تصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي -بشكل منفصل - وفقاً للفقرات ٧-١٣. وعند تحديد ما إذا كان عنصر الأرض يُعد عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، فهناك اعتبار مهم وهو أن الأرض -عادةً - يكون لها عمر اقتصادي غير محدود.

١٦ عند الضرورة لتصنيف عقد إيجار أرض ومباني والمحاسبة عنه فإن الحد الأدنى لدفعات الإيجار (بما في ذلك أي دفعات إجمالية مدفوعة مقدما) يتم تخصيصها بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيمة العادلة للحصص المستأجرة في كل من عنصر الأرض وعنصر المباني من عقد الإيجار عند ابتداء عقد الإيجار. وإذا لم يكن بالإمكان تخصيص دفعات الإيجار بشكل يعتمد عليه بين هذين العنصرين فإن عقد الإيجار بكامله يتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن واضحاً أن كلا من العنصرين يعد عقد إيجار تشغيلي، حيث يتم في هذه الحالة تصنيف عقد الإيجار بكامله على أنه عقد إيجار تشغيلي.

١٧ لعقد إيجار أرض ومباني يكون فيه المبلغ الذي سيتم إثباته -بشكل أولي - مقابل عنصر الأرض، وفقاً للفقرة ٢٠، غير ذي أهمية نسبية، فإن الأرض والمباني يمكن معالجتهما على أنهما وحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار وتصنيفهما على أنهما عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي وفقاً للفقرات ٧-١٣. وفي مثل هذه الحالة، فإن العمر الاقتصادي للمباني يعد العمر الاقتصادي للأصل المؤجر بمجمله.

١٨ لا يُتطلب قياس منفصل لعنصري الأرض والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في كل من الأرض والمباني على أنها عقار استثماري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم تطبيق نموذج القيمة العادلة. تكون الحسابات المفصلة لهذا التقويم مطلوبة -فقط - إذا كان تصنيف أحد العنصرين أو كليهما غير مؤكد على خلاف ذلك.

١٩ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، من الممكن للمستأجر تصنيف حصة عقارية محتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقار استثماري. وإذا كانت كذلك، فإنه تتم المحاسبة عن الحصة العقارية كما لو كانت عقد إيجار تمويلي، وبالإضافة لذلك يتم استخدام نموذج القيمة العادلة للأصل المُثبت. ويجب على المستأجر الاستمرار في المحاسبة عن عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى ولو تغيرت طبيعة الحصة العقارية للمستأجر نتيجة لحدث لاحق بحيث لم تعد تصنف على أنها عقار استثماري. وتكون هذه هي الحالة إذا كان المستأجر، على سبيل المثال:

(أ) يشغل العقار، الذي يتحول عندئذ إلى عقار يشغله المالك بتكلفة مفترضة مساوية لقيمته العادلة في تاريخ تغير الاستخدام؛ أو

(ب) يمنح عقد إيجار من الباطن يحول ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع ملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. يحاسب المستأجر عن مثل عقد الإيجار من الباطن هذا على أنه عقد إيجار تمويلي للطرف الثالث، على الرغم من أنه يمكن للطرف الثالث المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار تشغيلي.

عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلي

الإثبات الأولي

٢٠ **في بداية أجل عقد الإيجار، يجب على المستأجرين إثبات عقود الإيجار التمويلي على أنها أصول والتزامات في قوائم مراكزهم المالية بالمبالغ المساوية للقيمة العادلة للعقار المستأجر أو، إذا كانت أقل، بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، التي يتم تحديد كل منها عند نشأة عقد الإيجار. ومعدل الخصم الذي يتم استخدامه عند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار هو معدل الفائدة الضمني في العقد، إذا كان من العملي تحديد هذا المعدل؛ وإذا لم يكن كذلك، يجب استخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر. وأي تكاليف مباشرة أولية للمستأجر تتم إضافتها إلى المبلغ المثبت على أنه أصل.**

٢١ تتم المحاسبة عن المعاملات والأحداث الأخرى، ويتم عرضها، وفقاً لجوهرها وحقيقتها المالية وليس -فقط – وفقاً للشكل القانوني. وبالرغم من أن الشكل القانوني لاتفاقية عقد الإيجار هو أن المستأجر قد لا يكتسب ملكية قانونية للأصل المستأجر، فإن الجوهر والحقيقة المالية في حالة عقود الإيجار التمويلي هي أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية لاستخدام الأصل المستأجر لمعظم عمره الاقتصادي في مقابل الدخول في التزام بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق يقارب عند نشأة العقد، القيمة العادلة للأصل وعبء التمويل ذي الصلة.

٢٢ إذا لم تنعكس مثل معاملات عقود الإيجار هذه في قائمة المركز المالي للمستأجر فإن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومستوى التزاماتها يتم بيانها بأقل من مبلغها وبذلك يتم تشويه النسب المالية. لذلك، من المناسب في حالة عقد إيجار تمويلي أن يتم إثباته في قائمة المركز المالي للمستأجر على أنه أصل وكذلك على أنه التزام بأداء دفعات إيجار مستقبلية. وفي بداية أجل عقد الإيجار يتم إثبات الأصل والالتزام بأداء دفعات إيجار مستقبلية في قائمة المركز المالي بنفس المبالغ باستثناء التكاليف المباشرة الأولية الخاصة بالمستأجر التي تتم إضافتها إلى المبلغ المثبت على أنه أصل.

٢٣ إنه ليس من المناسب، أن يتم عرض التزامات الأصول المستأجرة في القوائم المالية مطروحة من الأصول المستأجرة. وإذا تم، لأجل عرض الالتزامات في قائمة المركز المالي، التمييز بين الالتزامات المتداولة وغير المتداولة، فإنه يجب إجراء التمييز نفسه لالتزامات عقد الإيجار.

٢٤ التكاليف المباشرة الأولية غالبا ما يتم تكبدها فما يتعلق بأنشطة إيجار محددة، مثل التفاوض على ترتيبات الإيجار وتأمين الحصول عليها. التكاليف التي يتم تحديدها على أنها تعزى مباشرة إلى أنشطة يقوم بها المستأجر فيما يتعلق بعقد إيجار تمويلي تضاف إلى المبلغ الذي يتم إثباته على أنه أصل.

القياس اللاحق

٢٥ **يجب أن يقسّم الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين عبء التمويل وتخفيض الالتزام القائم. ويجب تخصيص عبء التمويل لكل فترة خلال أجل عقد الإيجار لكي يتم إنتاج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزام. يجب تحميل الإيجارات الشرطية على أنها مصروفات في الفترات التي يتم تكبدها فيها.**

٢٦ في الممارسة العملية، يمكن للمستأجر، عند تخصيصه لعبء التمويل على الفترات خلال أجل عقد الإيجار، أن يستخدم بعض أشكال التقريب لتبسيط الحساب.

٢٧ **ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للأصول القابلة للاستهلاك إضافة إلى مصروف تمويل لكل فترة محاسبية. يجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول المستأجرة القابلة للاستهلاك متفقة مع تلك التي للأصول المملوكة القابلة للاستهلاك، ويجب أن يتم حساب الاستهلاك الذي يتم إثباته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وإذا لم يكن هناك تأكد معقول من أن المستأجر سوف يحصل على الملكية في نهاية أجل عقد الإيجار، فإنه يجب استهلاك الأصل بالكامل على مدى أجل عقد الإيجار أو عمره الانتاجي، أيهما أقصر.**

٢٨ يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل المستأجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الاستخدام المتوقع على أساس منتظم يتفق مع سياسة الاستهلاك التي يطبقها المستأجر للأصول المملوكة القابلة للاستهلاك. وإذا كان هناك تأكد معقول من أن المستأجر سوف يكتسب الملكية في نهاية أجل عقد الإيجار، فإن فترة الاستخدام المتوقع تكون هي العمر الإنتاجي للأصل، وبخلاف ذلك فإن الأصل يتم استهلاكه على مدى أجل عقد الإيجار أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر.

٢٩ نادرا ما يكون مجموع مصروف الاستهلاك للأصل ومصروف التمويل عن الفترة هو نفس دفعات الإيجار المستحقة السداد عن الفترة، ولذلك، فإنه من غير المناسب أن يتم -ببساطة - إثبات دفعات الإيجار المستحقة السداد على أنها مصروف. وبناء عليه، فإنه من غير المحتمل أن يكون الأصل والالتزام المتعلق به متساويان في المبلغ بعد بداية أجل عقد الإيجار.

٣٠ لتحديد ما إذا كان الأصل المستأجر قد هبطت قيمته، فإنه يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

الإفصاحات

٣١ **يجب على المستأجرين، بالإضافة إلى الوفاء بمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الادوات المالية: الإفصاحات" القيام بالإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي:**

(أ) لكل فئة من الأصول، صافي المبلغ الدفتري في نهاية فترة التقرير.

(ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية في نهاية فترة التقرير، وقيمتها الحالية. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية في نهاية فترة التقرير وقيمتها الحالية، لكل فترة من الفترات الآتية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ج) الإيجارات الشرطية المثبتة على أنها مصروف في الفترة.

(د) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار من الباطن المستقبلية المتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء في نهاية فترة التقرير.

(هـ) وصف عام لترتيبات الإيجار ذات الأهمية النسبية للمستأجر بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، ما يلي:

(١) الأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد الإيجار الشرطي المستحق السداد؛

(٢) وجود تجديد أو خيارات شراء وأحكامها، وشروط التدرج؛

(٣) القيود التي تفرضها ترتيبات عقد الإيجار، مثل تلك المتعلقة بتوزيعات الأرباح، والدين الإضافي، والتأجير الإضافي.

٣٢ بالإضافة إلى ذلك، تنطبق متطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١، على المستأجرين لأصول مستأجرة بموجب عقود إيجار تمويلي.

عقود الإيجار التشغيلي

٣٣ **يجب إثبات دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها مصروف على أساس القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار ما لم يكن هناك أساس منتظم آخر أكثر تعبيراً عن النمط الزمني لانتفاع المستخدم[٢].**

٣٤ لعقود الإيجار التشغيلي، يتم إثبات دفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) على أنها مصروف على أساس القسط الثابت ما لم يكن هناك أساس منتظم آخر أكثر تعبيراً عن النمط الزمني لانتفاع المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على ذلك الأساس.

الإفصاحات

٣٥ **يجب على المستأجرين، بالإضافة إلى الوفاء بمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ القيام الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي:**

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء لكل من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار من الباطن المستقبلية المتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء في نهاية فترة التقرير.

(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المُثبتة على أنها مصروف في الفترة، مع المبالغ المنفصلة للحد الأدنى لدفعات الإيجار، والإيجارات الشرطية، ودفعات الإيجار من الباطن.

(د) وصف عام لترتيبات التأجير المهمة للمستأجر بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، ما يلي:

(١) الأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد الإيجار الشرطي المستحق السداد؛

(٢) وجود تجديد أو خيارات شراء وأحكامها، وشروط التدرج؛

(٣) القيود التي تفرضها ترتيبات الإيجار، مثل تلك المتعلقة بتوزيعات الأرباح والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

٢ أنظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" – ١٥ "عقود الإيجار – الحوافز".

عقود الإيجار في القوائم المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

الإثبات الأولي

٣٦ **يجب على المؤجرين إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قوائم مراكزهم المالية وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوٍ لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.**

٣٧ يحول المؤجر، بموجب عقد إيجار تمويلي، ما يقارب جميع المخاطر والمنافع التي تتبع الملكية القانونية، وعليه فإن دفعة الإيجار المستحقة التحصيل تُعالج من قبل المؤجر على أنها تسديد للمبلغ الأصلي ودخل تمويل لتعويض المؤجر ومكافأته عن استثماره وخدماته.

٣٨ غالبا ما يتكبد المؤجر تكاليف مباشرة أولية وتشمل مبالغ مثل العمولات، والأتعاب القانونية والتكاليف الداخلية التي تكون إضافية وتعزى مباشرة إلى التفاوض بشأن عقد الإيجار والترتيب له. ويستثنى منها النفقات العامة غير المباشرة مثل تلك التي يتكبدها فريق المبيعات والتسويق. ولعقود الإيجار التمويلي، بخلاف تلك التي تشمل مؤجرين صناع أو متعاملين، تُضمن التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي لمبالغ عقد الإيجار التمويلي المستحقة التحصيل وتخفض مبلغ الدخل الذي يتم إثباته على مدى أجل عقد الإيجار. ويتم تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بحيث يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية-بشكل تلقائي – في مبلغ عقد الإيجار التمويلي المستحق التحصيل، ولا حاجة لإضافتها بشكل منفصل. تستثنى التكاليف التي يتكبدها المؤجرون الصناع أو المتعاملون فيما يتعلق بالتفاوض بشأن عقد إيجار والترتيب له من تعريف التكاليف المباشرة الأولية. ونتيجة لذلك، فهي تستثنى من صافي الاستثمار في عقد الإيجار ويتم إثباتها على أنها مصروف عند إثبات ربح البيع، الذي عادة ما يكون، في حالة عقد الإيجار التمويلي في بداية أجل عقد الإيجار.

القياس اللاحق

٣٩ **يجب أن يستند إثبات دخل التمويل إلى نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار التمويلي.**

٤٠ يسعى المؤجر إلى تخصيص دخل التمويل على مدى أجل عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي. يستند هذا التخصيص للدخل إلى نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار التمويلي. تستخدم دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة، باستثناء تكاليف الخدمات، في مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٤١ يتم -بشكل منتظم – فحص القيم المتبقية غير المضمونة المُقدرة التي تستخدم في حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار. وإذا كان هناك انخفاض في القيمة المتبقية غير المضمونة المُقدرة، فإنه يتم تنقيح تخصيص الدخل على مدى أجل عقد الإيجار ويتم -مباشرة – إثبات أي تخفيض يتعلق بالمبالغ المستحقة.

٤١أ عندما يتم تصنيف الأصل في عقد إيجار تمويلي، على أنه محتفظ به للبيع (أو مُدرج ضمن مجموعة استبعاد يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يجب المحاسبة عنه وفقاً لذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.

٤٢ **يجب على المؤجرين الصناع والمتعاملين إثبات ربح أو خسارة البيع في الفترة، وفقاً للسياسة التي تتبعها المنشأة للمبيعات الفورية. وإذا تم الإعلان عن معدلات فائدة منخفضة -بشكل مصطنع - يجب أن يقتصر ربح البيع على ذلك الذي كان سينطبق فيما لو تم تحصيل معدل الفائدة في السوق. يجب إثبات التكاليف التي تتكبدها المؤجرون الصناع أو المتعاملون فيما يتعلق بالتفاوض بشأن عقد إيجار والترتيب له على أنها مصروف عند إثبات ربح البيع.**

٤٣ غالباً ما يعرض الصناع أو المتعاملون على العملاء اختيار إما شراء أو استئجار الأصل. ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل من قبل مؤجر صانع أو متعامل نوعين من الدخل:

(أ) ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من بيع فوري للأصل المؤجر، بأسعار البيع العادية، يعكس أي حسومات كمية أو تجارية منطبقة؛

(ب) دخل التمويل على مدى أجل عقد الإيجار.

٤٤ إيراد المبيعات التي يثبتها المؤجر الصانع أو المتعامل في بداية أجل عقد الإيجار هي القيمة العادلة للأصل، أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر المحسوبة بمعدل الفائدة في السوق، إذا كانت أقل. تكلفة المبيعات التي يتم إثباتها في بداية أجل عقد الإيجار هي التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفا، للعقار المؤجر مطروحا منها القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة. والفرق بين القيمة الحالية لإيراد المبيعات وتكلفة المبيعات هو ربح البيع، الذي يتم إثباته وفقاً لسياسة المنشأة للمبيعات الفورية.

٤٥ يعلن المؤجرون الصناع أو المتعاملون -أحياناً -معدلات فائدة منخفضة - بشكل مصطنع - لجذب العملاء. ينتج عن استخدام مثل هذا المعدل إثبات جزء كبير من إجمالي الدخل من المعاملة في وقت البيع. وإذا تم الإعلان عن معدلات فائدة منخفضة -بشكل مصطنع، فإن ربح البيع يقتصر على ذلك الذي كان سينطبق فيما لو تم تحصيل معدل الفائدة في السوق.

٤٦ يتم إثبات التكاليف التي يتكبدها المؤجر الصانع أو المتعامل فيما يتعلق بالتفاوض بشأن عقد إيجار تمويلي والترتيب له على أنها مصروف في بداية أجل عقد الإيجار نظراً لأنها تتعلق -بشكل رئيس - بكسب الصانع أو المتعامل ارباح البيع.

الإفصاحات

٤٧ **يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى الوفاء بمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التمويلي:**

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في نهاية فترة التقرير والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير، لكل فترة من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) دخل التمويل غير المكتسب.

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر.

(د) المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها.

(هـ) الإيجارات الشرطية التي تم إثباتها على أنها دخل في الفترة.

(و) وصف عام لترتيبات التأجير ذات الأهمية النسبية للمؤجر.

٤٨ كمؤشر على النمو، عادةً ما يكون من المفيد - أيضاً – الإفصاح عن إجمالي الاستثمار مطروحاً منه الدخل غير المكتسب من أعمال جديدة مُضافة خلال الفترة، بعد طرح المبالغ ذات الصلة بعقود الإيجار التي تم إلغاؤها.

عقود الإيجار التشغيلي

٤٩ **يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود إيجار تشغيلي في قوائم مركزهم المالية وفقاً لطبيعة الأصل.**

٥٠ **يجب إثبات دخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي ضمن الدخل على أساس القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار، ما لم يكن هناك أساس منتظم آخر أكثر تعبيراً عن النمط الزمني الذي تتناقص به منفعة الاستخدام المشتقة من الأصل المؤجر [٣].**

٥١ يتم إثبات التكاليف، بما في ذلك الاستهلاك، التي يتم تكبدها لكسب دخل الإيجار على أنها مصروف. يتم إثبات دخل الإيجار (باستثناء المتحصلات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) على أساس القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار حتى ولو لم تكن المتحصلات على مثل هذا الأساس، ما لم يكن هناك أساس منتظم أكثر تعبيراً عن النمط الزمني الذي تتناقص به منفعة الاستخدام المشتقة من الأصل المؤجر.

٥٢ **يجب إضافة التكاليف الأولية المباشرة التي يتكبدها المؤجرون في التفاوض بشأن عقد إيجار والترتيب له إلى المبلغ الدفتري للأصل المؤجر وإثباتها على أنها مصروف على مدى أجل عقد الإيجار على نفس الأساس كما هو لدخل الإيجار.**

٥٣ **يجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للاستهلاك متفقة مع السياسة العادية للمؤجر للاستهلاك للأصول المشابهة، ويجب حساب الاستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.**

٥٤ لتحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد هبطت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٥٥ لا يثبت المؤجر الصانع أو المتعامل أي ربح بيع من الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه ليس معادلاً للبيع.

الإفصاحات

٥٦ **يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى الوفاء بمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ٧، الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التشغيلي:**

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار تشغيلي غير قابلة للإلغاء، في المجمل ولكل من الفترات التالية:

(١) بعد أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوت.

(ب) إجمالي الإيجارات الشرطية المثبتة على أنها دخل في الفترة.

(ج) وصف عام لترتيبات التأجير لدى المؤجر.

٥٧ بالإضافة إلى ذلك، فإن متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١ تنطبق على المؤجرين فيما يتعلق بالأصول المقدمة بموجب عقود إيجار تشغيلي.

---

٣ أنظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"-١٥ "عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز".

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٥٨ تنطوي معاملة البيع وإعادة الاستئجار على بيع أصل وإعادة استئجار الأصل نفسه. وعادة ما تكون دفعة الإيجار وسعر البيع مترابطين نظراً لأنه يتم التفاوض بشأنهما على أنهما حزمة واحدة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار المعني.

٥٩ **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي، فإنه لا يجوز إثبات أي زيادة في متحصلات المبيعات عن المبلغ الدفتري مباشرةً على أنها دخل من قبل البائع المستأجر. وبدلا من ذلك، يجب تأجيلها واستنفادها على مدى أجل عقد الإيجار.**

٦٠ إذا كانت إعادة الاستئجار هي عقد إيجار تمويلي، فإن المعاملة تكون وسيلة يقدم المؤجر بموجبها تمويلا للمستأجر، ويكون الأصل فيها بمثابة ضمان. ولهذا السبب فإنه يكون من غير المناسب اعتبار الزيادة في متحصلات المبيعات عن المبلغ الدفتري على أنها دخل. ويتم تأجيل واستنفاد مثل هذه الزيادة على مدى أجل عقد الإيجار.

٦١ **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي، وكان واضحا أنه تم تأسيس المعاملة على القيمة العادلة، فإنه يجب إثبات أي ربح أو خسارة مباشرةً. إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة، فإنه يجب إثبات أي ربح أو خسارة مباشرةً باستثناء أنه، إذا تم تعويض الخسارة من خلال دفعات إيجار مستقبلية أقل من سعر السوق، فإنه يجب تأجيلها واستنفادها بالتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع أن يُستخدم الأصل خلالها. وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، فإنه يجب تأجيل واستنفاد الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع أن يُستخدم الأصل خلالها.**

٦٢ إذا كانت إعادة الاستئجار هي عقد إيجار تشغيلي، وكانت دفعات الإيجار وسعر البيع بالقيمة العادلة، كان هناك في الواقع معاملة بيع عادية ويتم إثبات أي ربح أو خسارة -مباشرةً.

٦٣ **لعقود الإيجار التشغيلي، إذا كانت القيمة العادلة في وقت معاملة البيع وإعادة الاستئجار أقل من المبلغ الدفتري للأصل، فإنه يجب مباشرة إثبات خسارة مساوية لمبلغ الفرق بين المبلغ الدفتري والقيمة العادلة.**

٦٤ لعقود الإيجار التمويلي، فإن مثل هذا التعديل ليس ضروريا ما لم يكن هناك هبوط في القيمة، حيث يتم في هذه الحالة تخفيض المبلغ الدفتري إلى المبلغ الممكن استرداده وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦٥ تنطبق متطلبات الإفصاح للمستأجرين والمؤجرين -على حدٍ سواء -على معاملات البيع وإعادة الاستئجار. ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات التأجير ذات الأهمية النسبية إلى الإفصاح عن الشروط الفريدة أو غير العادية للاتفاقية أو الأحكام الفريدة أو غير العادية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار.

٦٦ قد تستدعي معاملات البيع وإعادة الاستئجار ضوابط الإفصاح المنفصل الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية".

مقتضيات التحول

٦٧ **مع مراعاة الفقرة ٦٨، يشجع على تطبيق هذا المعيار -بأثر رجعي ولكن لا يُتطلب ذلك. وإذا لم يتم تطبيق المعيار -بأثر رجعي، فإنه يفترض أن رصيد أي عقد إيجار تمويلي موجود مسبقاً قد تم تحديده -بشكل سليم - من قبل المؤجر ويجب المحاسبة عنه بعد ذلك وفقاً لمقتضيات هذا المعيار.**

٦٨ يجب على المنشأة التي قد طبقت –سابقاً– معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المُنقح في ١٩٩٧) أن تطبق التعديلات التي أجراها هذا المعيار–بأثر رجعي– على جميع عقود الإيجار أو، على جميع عقود الإيجار التي تم الدخول فيها منذ تم تطبيق ذلك المعيار لأول مرة، إذا لم يكن قد تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المُنقح في ١٩٩٧) بأثر رجعي.

٦٨أ يجب على المنشأة، في التاريخ الذي تطبق فيه التعديلات المشار إليها في الفقرة ٦٩أ، إعادة تقويم تصنيف عناصر الأرض لعقود الإيجار التي لم تنقضي على أساس المعلومات الموجودة عند نشأة عقود الإيجار تلك. ويجب عليها أن تثبت –بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، العقد الذي تم تصنيفه –حديثا –على أنه عقد إيجار تمويلي. وبالرغم من ذلك، إذا لم يكن لدى المنشأة المعلومات الضرورية لتطبيق التعديلات –بأثر رجعي، فإنه يجب عليها:

(أ) تطبيق التعديلات على عقود الإيجار تلك على أساس الحقائق والظروف الموجودة في التاريخ الذي تطبق فيه التعديلات؛

(ب) إثبات الأصل والالتزام المتعلقين بعقد إيجار الأرض الذي تم تصنيفه –حديثا –على أنه عقد إيجار تمويلي بالقيم العادلة لهما في ذلك التاريخ، وإثبات أي فرق بين تلك القيم العادلة ضمن الأرباح المبقاة.

تاريخ السريان

٦٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٦٩أ تم حذف الفقرتين ١٤ و١٥، وإضافة الفقرتين ١٥أ و٦٨أ باعتبارهما جزءً من "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في أبريل ٢٠٠٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أبكر، فإنه يجب عليها الافصاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المُنقح في ١٩٩٧)

٧٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (المُنقح في ١٩٩٧).

التفسير الدولي (IFRIC) ٤

"تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التفسير الدولي (IFRIC) ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" ٤

تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات، والآلات والمعدات" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (المُنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المُنقح في ٢٠٠٤)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC"١٢ "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

الخلفية

١ قد تدخل المنشأة في ترتيب، يتكون من معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة، التي لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكنها تنقل الحق في استخدام أصل (مثل بند للعقارات أو الآلات أو المعدات) في مقابل دفعة أو مجموعة من الدفعات. من أمثلة الترتيبات التي قد تنقل فيها المنشأة (المورد) مثل ذلك الحق في استخدام أصل، وغالباً مع الخدمات ذات الصلة إلى منشأة أخرى (المشتري) ما يلي:

- ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية (مثل الاستعانة بمصادر خارجية لوظائف معالجة بيانات المنشأة).
- الترتيبات في قطاع الاتصالات، التي يدخل فيها موردو سعة الشبكة في عقود توفر للمشترين حقوقا في سعة الشبكة.
- عقود استلم أو ادفع والعقود المشابهة، التي يجب على المشترين فيها أداء دفعات محددة بغض النظر عما إذا كانوا سيستلمون المنتجات أو الخدمات المتعاقد عليها (مثل عقد استلم أو ادفع لاقتناء -ما يقارب جميع مخرجات مولد الطاقة التابع للمورد).

٢ يقدم هذا التفسير إرشادات لتحديد ما إذا كانت مثل هذه الترتيبات تُعد، أو تنطوي على، عقود إيجار ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧. ولا يقدم التفسير إرشادات لتحديد كيف ينبغي تصنيف مثل عقد الإيجار هذا بموجب ذلك المعيار.

٣ في بعض الترتيبات، فإن الأصل محل العقد الذي هو موضوع عقد الإيجار يُعد جزءً من أصل أكبر. ولا يتناول هذا التفسير كيفية تحديد متى يكون جزء من أصل أكبر هو في حد ذاته الأصل محل العقد لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧. ومع ذلك، فإن الترتيبات التي يمثل فيها الأصل محل العقد وحدة الحساب، إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تقع ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

٤ لا ينطبق هذا التفسير على الترتيبات التي:

(أ) تُعد أو تنطوي على، عقود إيجار مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧؛ أو

(ب) تُعد ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص تقع ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢.

الإشكالات

٥ الإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:

(أ) كيفية تحديد ما إذا كان ترتيب ما يُعد، أو ينطوي على، عقد إيجار كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ١٧؛

(ب) متى ينبغي القيام بتقويم أو إعادة تقويم ما إذا كان ترتيب ما يُعد، أو ينطوي على، عقد إيجار؛

(ج) إذا كان ترتيب ما يُعد، أو ينطوي على، عقد إيجار، كيف ينبغي فصل الدفعات مقابل عقد الإيجار عن الدفعات مقابل أي عناصر أخرى في الترتيب.

الإجماع

تحديد ما إذا كان ترتيب ما يُعد، أو ينطوي على، عقد إيجار

٦ يجب أن يستند تحديد ما إذا كان ترتيب ما يُعد، أو ينطوي على، عقد إيجار إلى جوهر الترتيب ويتطلب تقويم ما إذا كان:

(أ) تنفيذ الترتيب يعتمد على استخدام أصل أو أصول محددة (الأصول).

(ب) الترتيب ينقل الحق في استخدام الأصل.

تنفيذ الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد

٧ بالرغم من أنه يمكن –صراحة – تعيين أصل محدد في الترتيب، ألا أنه لن يكون موضوع عقد الإيجار إذا كان تنفيذ الترتيب لا يعتمد على استخدام الأصل المحدد. فعلى سبيل المثال، إذا كان المورد ملزما بتسليم كمية محددة من السلع أو تقديم قدر محدد من الخدمات وكان لديه الحق في، والقدرة على، توريد تلك السلع أو تقديم تلك الخدمات باستخدام أصول اخرى غير محددة في الترتيب، فإن تنفيذ الترتيب عندئذ لا يعتمد على الأصل المحدد ولا ينطوي الترتيب على عقد إيجار. والتزام الضمان، الذي يسمح أو يتطلب الاستبدال بالأصل نفسه أو بأصول مشابهة عندما لا يكون الأصل المحدد يعمل بشكل سليم، لا يمنع المعالجة كعقد إيجار. بالإضافة إلى ذلك، فإن بنداً تعاقديا (مشروطاً أو خلاف ذلك)، يسمح للمورد أو يتطلب منه الاستبدال بأصول أخرى لأي سبب في أو بعد تاريخ محدد، لا يمنع المعالجة كعقد إيجار قبل تاريخ الاستبدال.

٨ يتم تعيين الأصل ضمنيا إذا كان المورد، على سبيل المثال، يمتلك أو يؤجر فقط أصلا واحدا ينفذ به الالتزام وهو ليس مجد اقتصاديا وليس من العملي بالنسبة للمورد تنفيذ التزامه من خلال استخدام أصول بديلة.

الترتيب ينقل الحق في استخدام الأصل

٩ ينقل الترتيب الحق في استخدام الأصل إذا كان الترتيب ينقل إلى المشتري (المستأجر) الحق في التحكم في استخدام الأصل محل العقد. وينتقل الحق في التحكم في استخدام الأصل محل العقد إذا تم استيفاء أي شرط من الشروط التالية:

(أ) أن يكون لدى المشتري القدرة أو الحق في تشغيل الأصل أو توجيه آخرين لتشغيل الأصل بطريقة يقررها هو مع الحصول أو التحكم في أكثر من قدر ضئيل من مخرجات الأصل أو منفعة أخرى له.

(ب) أن يكون لدى المشتري القدرة أو الحق في التحكم في الوصول المادي إلى الأصل محل العقد مع الحصول أو التحكم في أكثر من قدر ضئيل من مخرجات الأصل أو منفعة أخرى له.

(ج) تشير الحقائق والظروف إلى أنه من المستبعد أن يستلم واحد أو أكثر من الأطراف بخلاف المشتري أكثر من قدر ضئيل من مخرجات أو منفعة أخرى ينتجها أو يولدها الأصل خلال أجل الترتيب، وألا يكون السعر الذي سوف يدفعه المشتري مقابل المخرجات محدداً تعاقديا لكل وحدة من المخرجات أو هو مساو لسعر السوق الحالي لكل وحدة من المخرجات كما في تاريخ تسليم المخرجات.

تقويم أو إعادة تقويم ما إذا كان ترتيب ما يُعد أو ينطوي على عقد إيجار

١٠ يجب تقويم ما إذا كان الترتيب ينطوي على عقد إيجار عند نشأة الترتيب، الذي هو تاريخ الترتيب أو تاريخ التزام الطرفين بالأحكام الرئيسة للترتيب أيهما أبكر، على أساس جميع الحقائق والظروف. ويجب أن تتم إعادة تقويم ما إذا كان الترتيب ينطوي على عقد إيجار بعد نشأة الترتيب –فقط – إذا تم استيفاء أي شرط من الشروط التالية:

(أ) أن يكون هناك تغيير في الشروط التعاقدية، ما لم يكن التغيير تجديداً أو تمديداً –فقط – للترتيب.

(ب) أن تتم ممارسة خيار التجديد أو تتم الموافقة على التمديد من قبل طرفي الترتيب، ما لم يكن قد تم -بشكل أولي – إدراج أجل التجديد أو التمديد ضمن أجل عقد الإيجار وفقاً للفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويجب تقويم تجديد أو تمديد الترتيب الذي لا يتضمن تعديلا لأي من الشروط الواردة في الترتيب الأصلي قبل نهاية أجل الترتيب الأصلي بموجب الفقرات ٦-٩ فقط فيما يتعلق بتجديد أو تمديد الفترة.

(ج) أن يكون هناك تغيير في تحديد ما إذا كان التنفيذ يعتمد على أصل محدد.

(د) أن يكون هناك تغيير جوهري في الأصل، على سبيل المثال تغيير مادي جوهري في العقارات والآلات والمعدات.

١١ يجب أن تستند إعادة تقويم الترتيب إلى الحقائق والظروف كما هي في تاريخ إعادة التقويم، بما في ذلك الأجل المتبقي للترتيب. ولا تستدعي التغييرات في التقدير (على سبيل المثال، المبلغ المقدر من المخرجات المطلوب تسليمها إلى المشتري أو مشترين محتملين آخرين) إعادة تقويم. وإذا تمت إعادة تقويم الترتيب وتقرر أنه ينطوي على عقد إيجار (أو أنه لا ينطوي على عقد إيجار)، فإنه يجب تطبيق المحاسبة عن عقود الإيجار (أو التوقف عن تطبيقها) اعتبارا من:

(أ) وقت حدوث تغير في الظروف يستدعي إعادة التقويم، في الحالة (أ)، أو (ج) أو (د) الواردة في الفقرة ١٠؛

(ب) نشأة فترة التجديد أو التمديد، في الحالة (ب) الواردة في الفقرة ١٠.

فصل الدفعات مقابل عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى

١٢ إذا كان الترتيب ينطوي على عقد إيجار، فإنه يجب على طرفي الترتيب تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عنصر عقد الإيجار للترتيب، ما لم يكن معفى من تلك المتطلبات وفقاً للفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. وبناءً عليه، إذا كان الترتيب ينطوي على عقد إيجار، فإنه يجب تصنيف عقد الإيجار ذلك على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي وفقاً للفقرات ٧-١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. أما العناصر الأخرى للترتيب التي لا تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، فإنه يجب المحاسبة عنها وفقاً للمعايير الأخرى.

١٣ لغرض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، فإنه يجب، عند نشأة الترتيب أو عند إعادة تقويم الترتيب، فصل الدفعات والعوض الآخر المطلوب بموجب الترتيب إلى تلك المتعلقة بعقد الإيجار وتلك المتعلقة بالعناصر الأخرى على أساس قيمهم العادلة النسبية. يتضمن الحد الأدنى لدفعات الإيجار كما تم تعريفه في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ –فقط – الدفعات المتعلقة بعقد الإيجار (أي الحق في استخدام الأصل) ولا تتضمن الدفعات مقابل العناصر الأخرى الواردة في الترتيب (على سبيل المثال، مقابل الخدمات وتكلفة المدخلات).

١٤ في بعض الحالات، فصل الدفعات المتعلقة بعقد الإيجار عن الدفعات المتعلقة بالعناصر الأخرى الواردة في الترتيب سوف يتطلب من المشتري استخدام أسلوب تقدير. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المشتري بتقدير دفعات عقد الإيجار بالرجوع إلى اتفاقية عقد إيجار متعلقة بأصل قابل للمقارنة لا ينطوي على عناصر أخرى، أو بتقدير الدفعات المتعلقة بالعناصر الأخرى الواردة في الترتيب بالرجوع إلى اتفاقيات قابلة للمقارنة ومن ثم طرح هذه الدفعات من إجمالي الدفعات بموجب الترتيب.

١٥ إذا خلص المشتري إلى أنه من غير العملي فصل الدفعات بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب عليه:

(أ) في حالة عقد إيجار تمويلي، أن يثبت أصلاً والتزاماً بمبلغ مساوٍ للقيمة العادلة[١] للأصل محل العقد الذي تم تعيينه في الفقرتين ٧ و ٨ على أنه موضوع عقد الإيجار. ولاحقا، يجب عليه تخفيض الالتزام عند أداء الدفعات وإثبات رسوم التمويل المُحتسبة على الالتزام باستخدام معدل فائدة الاقتراض الإضافي للمشتري[٢].

(ب) في حالة عقد إيجار تشغيلي، أن يعالج جميع الدفعات بموجب الترتيب على أنها دفعات إيجار لأغراض الالتزام بمتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، ولكن

(١) يفصح عن تلك الدفعات –بشكل منفصل – عن الحد الأدنى لدفعات الإيجار المتعلقة بالترتيبات الأخرى التي لا تنطوي على دفعات مقابل عناصر غير عقود إيجار،

(٢) يصرح بأن الدفعات المفصح عنها تنطوي –أيضاً –على دفعات تتعلق بعناصر غير عقود إيجار واردة في الترتيب.

تاريخ السريان

١٦ يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦، فإنه يجب عليها الافصاح عن هذه الحقيقة.

١٦أ يجب على المنشأة تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ٤(ب) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٢ لفترة ابكر، فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر.

التحول

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة لتغيير في السياسة المحاسبية ناتج عن تطبيق تفسير لأول مرة. المنشأة غير مُطالبة بالالتزام بتلك المتطلبات عند تطبيق هذا التفسير لأول مرة. وإذا استخدمت المنشأة هذا الإعفاء، فإنه يجب عليها تطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير على الترتيبات القائمة في بداية أبكر فترة تم عرض معلومات المقارنة لها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في بداية تلك الفترة.

١ يستخدم معيار المحاسبة الدولي ١٧ مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف من بعض الأوجه عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. لذلك، عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وليس المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٢ أي معدل فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر كما تم تعريفه في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٥

"عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ١٥ "عقود الإيجار التشغيلي- الحوافز"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ١٥

عقود الإيجار التشغيلي-الحوافز

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (المنقح في ٢٠٠٣)

الإشكال

١ عند التفاوض بشأن عقد إيجار تشغيلي جديد أو يتم تجديده، قد يقدم المؤجر حوافز للمستأجر للدخول في الاتفاقية. ومن أمثلة مثل هذه الحوافز دفعة نقدية تدفع مقدما للمستأجر أو التعويض عن تكاليف المستأجر أو تحملها من قبل المؤجر (مثل تكاليف الانتقال، والتحسينات في الأصول المستأجرة، والتكاليف المتعلقة بارتباط المستأجر بعقد إيجار موجود مسبقا). وبدلا من ذلك، فقد يتم الاتفاق على أن تكون الفترات الأولية من أجل عقد الإيجار بدون إيجار أو بإيجار مخفض.

٢ الإشكال هو الكيفية التي ينبغي بها إثبات الحوافز الواردة في عقد إيجار تشغيلي ضمن القوائم المالية لكل من المستأجر والمؤجر.

الإجماع

٣ يجب إثبات جميع الحوافز لاتفاقية عقد إيجار تشغيلي جديد أو يتم تجديده على أنها جزء لا يتجزأ من صافي العوض المتفق عليه مقابل استخدام الأصل المؤجر، بغض النظر عن طبيعة الحافز أو شكله أو توقيت دفعاته.

٤ يجب على المؤجر إثبات التكلفة المجمعة للحوافز على أنها تخفيض في دخل الإيجار على مدى أجل عقد الإيجار، على أساس القسط الثابت ما لم يكن هناك أساس منتظم آخر يعبر عن النمط الزمني الذي تتناقص به منفعة الأصل المؤجر.

٥ يجب على المستأجر إثبات المنفعة المُجمعة للحوافز على أنها تخفيض في مصروف الإيجار على مدى أجل عقد الإيجار، على أساس القسط الثابت ما لم يكن هناك أساس منتظم آخر يعبر عن النمط الزمني لمنفعة المستأجر من استخدام الأصل المستأجر.

٦ يجب المحاسبة عن التكاليف التي يتكبدها المستأجر، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بعقد إيجار موجود مسبقا (على سبيل المثال تكاليف الإنهاء، أو الانتقال، أو التحسينات في الأصول المستأجرة)، من قبل المستأجر وفقاً للمعايير المنطبقة على تلك التكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتم تعويضها -على نحو فعال -من خلال ترتيب حافز.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨.

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً لآجال عقود الإيجار التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعده.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٧

"تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة (SIC) ٢٧ "تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار"، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" ٢٧

تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (المنقح في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"

الإشكال

١ قد تدخل المنشأة في معاملة أو سلسلة من المعاملات المهيكلة (ترتيب) مع طرف أو أطراف غير ذات علاقة (منشأة مستثمرة) تنطوي على الشكل القانوني لعقد إيجار. فعلى سبيل المثال، قد تؤجر المنشأة أصولا إلى منشأة مستثمرة وتعيد استئجار الأصول نفسها، أو بدلا من ذلك، قد تبيع الأصول بشكل قانوني –وتعيد استئجار الأصول نفسها. وقد يتنوع شكل كل ترتيب وأحكامه وشروطه –بشكل جوهري. ففي مثال التأجير وإعادة الاستئجار، قد يكون قد تم تصميم الترتيب لتحقيق ميزة ضريبية للمنشأة المستثمرة يتم تقاسمها مع المنشأة في شكل أتعاب، وليس نقل الحق في استخدام الأصل.

٢ عندما ينطوي ترتيب مع منشأة مستثمرة على الشكل القانوني لعقد الإيجار، فإن الإشكالات هي:

(أ) كيفية تحديد ما إذا كانت هناك سلسلة مترابطة من المعاملات وأنه ينبغي المحاسبة عنها على أنها معاملة واحدة؛

(ب) هل يستوفي الترتيب تعريف عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧؛ وإذا لم يكن:

(١) هل يعبر حساب الاستثمار المنفصل والالتزامات عن دفعات الإيجار، واللذان قد يكونان موجودان، عن أصول للمنشأة والتزامات عليها (على سبيل المثال، أنظر المثال الموضح في الفقرة أ٢(أ) من الإرشادات المرفقة بالتفسير)؛

(٢) كيف ينبغي على المنشأة المحاسبة عن الالتزامات الأخرى الناتجة عن الترتيب؛

(٣) كيف ينبغي على المنشأة المحاسبة عن الأتعاب التي يمكن أن تحصل عليها من المنشأة المستثمرة.

الإجماع

٣ تُعد سلسلة المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد إيجار مترابطة ويجب المحاسبة عنها على أنها معاملة واحدة عندما لا يمكن فهم الأثر الاقتصادي الكلي بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. وهذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما تكون سلسلة المعاملات مترابطة –بشكل وثيق، ويتم التفاوض بشأنها على أنها معاملة واحدة، وتحدث بالتزامن أو في تعاقب متصل. (يقدم الجزء أ من الإرشادات المرفقة توضيحات لتطبيق هذا التفسير.)

٤ يجب أن تعكس المحاسبة جوهر الترتيب. ويجب تقويم جميع جوانب وآثار الترتيب لتحديد جوهره، مع إعطاء وزن لتلك الجوانب والآثار التي يكون لها أثر اقتصادي.

٥ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما ينطوي الترتيب - في جوهره -على نقل الحق في استخدام الأصل لفترة زمنية متفق عليها. وفيما يلي المؤشرات التي تدلل -بشكل فردي -على أن ترتيباً ما قد لا ينطوي، في جوهره، على عقد إيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (يقدم الجزء ب من الإرشادات المرفقة توضيحاً لتطبيق هذا التفسير):

(أ) تبقي المنشأة على جميع المخاطر والمنافع التي تتبع ملكية الأصل محل الترتيب وتتمتع -بما يقارب بنفس الحقوق في استخدامه كما هو الحال قبل الترتيب؛

(ب) الدافع الرئيس من وراء الترتيب هو تحقيق نتيجة ضريبية معينة، وليس نقل الحق في استخدام الأصل؛

(ج) يتم تضمين خيار بشروط تجعل ممارسته -تقريبا -مؤكدة (مثل خيار رد قابل للممارسة بسعر أعلى -بشكل كاف -من قيمته العادلة المتوقعة عندما يصبح من الممكن ممارسته).

٦ يجب تطبيق التعريفات والإرشادات الواردة في الفقرات ٤٩-٦٤ من "الإطار"[١] عند تحديد ما إذا كان حساب استثمار منفصل والتزامات دفع الإيجار يمثلان، في جوهرهما، أصولا للمنشأة والتزامات عليها. تشمل المؤشرات التي تدلل -مجتمعة -على أن حساب استثمار منفصل والتزامات دفع إيجار لا يستوفيان، في جوهرهما، تعريف أصل والتزام ولا يجوز إثباتهما من قبل المنشأة:

(أ) أن المنشأة غير قادرة على التحكم في حساب الاستثمار لتحقيق أهدافها الخاصة وليست ملزمة بدفع دفعات الإيجار. يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتم إيداع مبلغ مدفوع مقدماً في حساب استثمار منفصل لحماية المستثمر ويمكن استخدامه -فقط - للدفع للمستثمر، ويوافق المستثمر على أن يتم سداد التزامات دفع الإيجار من الأموال المودعة في حساب الاستثمار، وأن المنشأة ليس لديها القدرة على الامتناع عن الدفع إلى المستثمر من حساب الاستثمار؛

(ب) أن المنشأة لديها -فقط - مخاطر بعيدة الاحتمال في أن تعوض مجمل مبلغ أي أتعاب مُستلمة من مستثمر وفي احتمال أن تدفع مبلغاً إضافياً أو، عندما لا يكون قد تم استلام اتعاب، لديها -فقط - مخاطر بعيدة الاحتمال في أن تدفع مبلغا بموجب التزامات أخرى (مثل ضمان). وتوجد -فقط - مخاطر بعيدة الاحتمال في الدفع عندما، على سبيل المثال، تتطلب شروط الترتيب أن يتم استثمار مبلغ مدفوع مقدماً في أصول خالية من المخاطر يتوقع أن تولد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالتزامات دفع الإيجار؛

(ج) بخلاف التدفقات النقدية الأولية عند نشأة الترتيب، تُعد -فقط - التدفقات النقدية المتوقعة بموجب الترتيب هي دفعات الإيجار التي يتم الوفاء بها -فقط - من الأموال التي يتم سحبها من حساب الاستثمار المنفصل الذي تم تأسيسه بالتدفقات النقدية الأولية.

٧ يجب أن تتم المحاسبة عن الالتزامات الأخرى للترتيب، بما في ذلك أي ضمانات مُقدمة والتزامات تم تحملها فور الإنهاء المبكر، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٤، والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، تبعاً للشروط.

١ الاشارة إلى "الإطار" هي إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" للجنة معايير المحاسبة الدولية، الذي أعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠١. وفي سبتمبر ٢٠١٠ استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية "الإطار" بـ "إطار مفاهيم التقرير المالي". والأن أصبحت الفقرات ٤٩-٦٤ هي الفقرات ٤.٤- ١٩.٤ من "إطار المفاهيم".

٨ يجب تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ على الحقائق والظروف الخاصة بكل ترتيب وذلك عند تحديد توقيت إثبات الأتعاب التي قد تتسلمها المنشأة، على أنها دخل. ويجب الأخذ في الحسبان عوامل مثل ما إذا كان هناك ارتباط مستمر في شكل التزامات أداء مستقبلية مهمة وضرورية لكسب الأتعاب، وما إذا كان هناك مخاطر مبقاة، وشروط أي ترتيبات ضمان، ومخاطر رد الأتعاب. وفيما يلي المؤشرات التي تدلل -بشكل فردي -على أنه من غير المناسب إثبات مجمل الأتعاب على أنها دخل عند استلامها إذا تم استلامها في بداية الترتيب:

(أ) أن شروط كسب الأتعاب المُستلمة هي الالتزام إما بتنفيذ، أو بالامتناع عن، أنشطة مهمة معينة، ولذلك لا يُعد تنفيذ الترتيب الملزم -بشكل نظامي -هو التصرف الأكثر أهمية المطلوب بموجب الترتيب؛

(ب) وضع قيود على استخدام الأصل محل الترتيب والتي يكون لها أثر عملي في تقييد وبشكل كبير تغيير قدرة المنشأة على استخدام (مثل نفاد، أو بيع أو رهن كضمان رهني) الأصل؛

(ج) لا يُعد احتمال تعويض أي مبلغ من الأتعاب واحتمال دفع مبلغ إضافي بعيد الاحتمال. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما:

(١) لا يكون الأصل محل العقد أصلا متخصصا مطلوبا من قبل المنشأة لتسيير أعمالها، ولذلك هناك احتمال أن المنشأة قد تدفع مبلغا لإنهاء الترتيب مبكرا؛ أو

(٢) أن المنشأة مطالبة بموجب شروط الترتيب، أو أن لديها بعض أو كل حرية التصرف، بأن تستثمر مبلغاً مدفوعاً مقدماً في أصول تحمل أكبر من مجرد قدر غير كبير من المخاطر (مثل مخاطر العملة، أو معدل الفائدة أو المخاطر الائتمانية). وفي هذه الحالة، تُعد مخاطر أن تكون قيمة الاستثمار غير كافية للوفاء بالتزامات دفع الإيجار ليست بعيدة الاحتمال، ولذلك فهناك احتمال بأن المنشأة قد تكون مطالبة بدفع مبلغ ما.

٩ يجب عرض الأتعاب في قائمة الدخل الشامل بالاستناد إلى جوهرها الاقتصادي وطبيعتها.

الإفصاح

١٠ عند تحديد الإفصاحات المناسبة الضرورية لفهم الترتيب والمعالجة المحاسبية المُطبقة، يجب الأخذ في الحسبان جميع جوانب الترتيب الذي لا ينطوي، في جوهره، على عقد إيجار، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي في كل فترة يوجد فيها الترتيب:

(أ) وصف للترتيب يشمل:

(١) الأصل محل العقد وأي قيود على استخدامه؛

(٢) عمر الترتيب وشروطه المهمة الأخرى؛

(٣) المعاملات التي تُعد مترابطة معاً، بما في ذلك أي خيارات؛

(ب) المعالجة المحاسبية المُطبقة على أي أتعاب مُستلمة، والمبلغ المُثبت على أنه دخل في الفترة، والبند المستقل لقائمة الدخل الشامل الذي تم تضمينه فيه.

١١ يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للفقرة ١٠ من هذا التفسير -بشكل منفرد – لكل ترتيب أو -بشكل مجمع -لكل فئة للترتيب. والفئة هي تجميع لترتيبات تنطوي على الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة (مثل محطات الطاقة).

تاريخ الإجماع

فبراير ٢٠٠٠.

تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الفقرة ٧. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو ٢٠١٤، قسم "المراجع" والفقرة ٨. يجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

